Marcelo Coletto Pohlmann

CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

2010

P748c Pohlmann, Marcelo Coletto. / Contabilidade Tributária. / Marcelo Coletto Pohlmann. — Curitiba : IESDE Brasil S.A., 2010.
308 p.

ISBN: 978-85-387-0858-2

1. Contabilidade Tributária. 2. Gestão Tributária. 3. Planejamento Tributário. 4. Impostos. 5. Contribuições Sociais. I. Título.

CDD 657.42

Capa: IESDE Brasil S.A.
Imagem da capa: Inmagine



IESDE Brasil S.A.
Al. Dr. Carlos de Carvalho, 1.482. CEP: 80730-200
Batel – Curitiba – PR
0800 708 88 88 – www.iesde.com.br

Marcelo Coletto Pohlmann 

Doutor e Mestre em Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal (ESAF/FGV/Universidade de Münster, Alemanha). Bacharel em Ciências Contábeis e Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS) nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, de Especialização em Controladoria e Finanças (FACE), de Especialização em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico, de Especialização em Auditoria e Perícia e de Especialização em Direito Tributário. Professor convidado de cursos de especialização em outras instituições de ensino no Brasil e na Argentina. Ex-consultor contábil e tributário de empresas. Procurador da Fazenda Nacional desde 1993.

sumário

sumário

Imposto sobre Produtos Industrializados 197

ICMS e ISSQN 225

sumário

Apresentação

A contabilidade tributária tem como objeto de estudo as regras de apuração dos tributos empresariais, as normas fiscais que estabelecem práticas contábeis, os registros e outras formalidades exigidas pela legislação fiscal das empresas, assim como métodos e procedimentos de planejamento tributário. Não raro, consta nos programas dos cursos de Ciências Contábeis sob outras denominações, tais como Gestão Tributária, Contabilidade e Legislação Tributária e Legislação Tributária e Fiscal.

Privilegiou-se, nesta obra, uma abordagem prática e objetiva, mas sem descuidar dos aspectos teóricos que dão fundamento aos procedimentos contábeis e fiscais. Assim, cada aula ou capítulo traz conceitos, análise da legislação aplicável e demonstração da apuração dos tributos, ilustrados com exemplos práticos.

A obra tem múltiplas finalidades. A principal delas é dar suporte à disciplina de Contabilidade Tributária dos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Serve, igualmente, como leitura complementar para a disciplina de Direito Tributário dos cursos de graduação em Direito, bem como para disciplinas de Contabilidade e Finanças nos cursos de Administração e Economia.

É útil, também, como material de apoio nos cursos de especialização das áreas contábil e tributária, além de servir como um manual básico e prático para os profissionais envolvidos com a gestão tributária das empresas.

A obra inicia com um capítulo introdutório, onde são abordadas a abrangência da contabilidade tributária, as principais áreas de atuação do contador tributarista, bem como perspectivas e desafios relacionados à matéria tributária. Nessa aula são dados os primeiros passos a caminho

do entendimento do conteúdo e da abrangência da contabilidade tributária, tanto no aspecto acadêmico quanto no aspecto prático.

Além disso, o capítulo introdutório dá importantes noções sobre algumas tendências e desenvolvimentos recentes incorporados ao campo de atuação do contador tributarista, como são os casos da governança tributária e da *due diligence* fiscal. Tudo isso com o objetivo maior de motivar o leitor para o desafio de ser bem-sucedido nessa verdadeira missão que é a gestão tributária das empresas.

Seguem-se os capítulos que tratam da incidência e da apuração daqueles que denominamos, nesta obra, de tributos empresariais: IRPJ, CSLL, IPI, ICMS, ISSQN, PIS, COFINS e Simples Nacional. Procurando manter uma simetria e uma homogeneidade na abordagem dos tributos empresarias, cada capítulo procura explorar os principais temas que envolvem a definição da incidência do tributo e a sua apuração, especialmente quanto:

- às definições e princípios constitucionais;
- à legislação de regência;
- à sujeição passiva;
- às hipóteses de incidência e fatos geradores;
- aos regimes de apuração;
- à base de cálculo;
- às alíquotas;
- aos créditos;
- às obrigações acessórias;
- aos exemplos de cálculo do tributo.

O capítulo 5 tem um enfoque diferenciado em relação aos demais capítulos, razão pela

qual merece um registro especial. Nele, são analisadas a estrutura e as fontes das normas contábeis, a importância das normas tributárias nesse contexto e o reflexo destas últimas no registro dos eventos que afetam o resultado do exercício e, por consequência, os tributos sobre ele incidentes. Com essa abordagem, instiga-se o aluno a um questionamento teórico sobre a normatização da contabilidade.

O último capítulo é dedicado inteiramente ao estudo do planejamento tributário, importante função a cargo do contador tributarista. Nele são abordados os conceitos, detalhados os aspectos metodológicos e analisados alguns casos de planejamento tributário.

Por fim, ressalta-se a busca de uma linguagem clara e objetiva no enfrentamento dos usualmente ásperos e indigestos temas relacionados à gestão tributária das empresas, propiciando uma iniciação ágil e segura do aluno ao exercício dessa gratificante atividade profissional.



Introdução à contabilidade tributária

Nesta aula damos os primeiros passos a caminho do entendimento do conteúdo e da abrangência da contabilidade tributária, tanto no aspecto acadêmico quanto no aspecto prático. São abordados os aspectos conceituais, as diferentes funções e áreas de atuação – tais como a gestão tributária, o planejamento tributário, a auditoria tributária e a perícia tributária –, além de algumas tendências e desenvolvimentos recentes incorporados ao campo de atuação do contador tributarista, como são os casos da governança tributária e da *due diligence* fiscal.

Adicionalmente, é apresentado um breve panorama dos tributos empresariais que fazem parte do dia a dia do contador tributarista, além de certos conceitos fundamentais relativos ao nosso sistema tributário, aspectos que dizem respeito ao núcleo da disciplina e da atuação do contador tributarista.

O objetivo maior desta aula é descortinar ao aluno o vasto campo de abrangência dessa importante área acadêmica e profissional que é a contabilidade tributária e motivá-lo para o desafio de ser bem sucedido nessa verdadeira missão que é a gestão tributária das empresas.

Conceito e objeto da contabilidade tributária

A matéria tributária tem sido objeto de estudo de diversas disciplinas, cada uma delas adotando um enfoque e uma metodologia próprios de suas respectivas áreas. Nesse contexto, destacam-se a Economia, o Direito, a Contabilidade e a Administração. Há que se referir, ainda, à Psicologia e à Sociologia, que têm sido inseridas na problemática muito em função de pesquisadores das ciências econômicas, que buscam nessas disciplinas fundamentos e explicações adicionais para o comportamento dos contribuintes.

Sumariamente, pode-se dizer que os economistas estudam aspectos relacionados: (1) à evasão tributária e suas causas, linha de pesquisa conhecida como *tax compliance* (obediência tributária); (2) à tributação ótima, onde investigam se os países devem tributar mais a renda ou o consumo; (3) à

eficiência econômica dos tributos, analisando como o comportamento dos agentes econômicos é afetado pelo sistema tributário; (4) a questões macroeconômicas da tributação, tais como crescimento econômico, inflação, poupança e investimento.

Os juristas, por sua vez, dedicam-se mais ao estudo do sistema tributário enquanto um conjunto de normas que regem a tributação, lançando sua preocupação precipuamente em analisar aspectos relacionados à constitucionalidade e à legalidade das exigências tributárias. Os administradores abordam os tributos especialmente quando tratam de aspectos da gestão pública e de administração financeira e estratégica em geral. A Psicologia e a Sociologia têm dado importantes contribuições na análise de aspectos comportamentais dos contribuintes.

Os contadores dedicam-se ao estudo de fatores relacionados às normas tributárias que impõem práticas contábeis e procedimentos de apuração dos tributos, de questões de planejamento tributário e à análise do impacto que os tributos causam nas decisões dos contribuintes. A contabilidade tributária ganhou autonomia justamente para dar suporte ao desenvolvimento de conceitos e técnicas para habilitar o contador a fazer frente à complexidade e aos desafios crescentes da área tributária.

A contabilidade é a ciência que investiga o patrimônio, através da classificação de seus elementos segundo sua natureza e finalidade e através da busca de suas relações (estática patrimonial), bem como da observação, evidenciação e análise dos fenômenos patrimoniais, explicando suas causas e efeitos (dinâmica patrimonial). Tem como finalidade primordial a mensuração do patrimônio da entidade, bem como a variação dessa grandeza no tempo, o que permite a aferição do resultado da entidade em um determinado período.

A contabilidade tributária é a disciplina ou o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos aplicáveis à apuração dos tributos devidos pelas empresas e entidades em geral, à busca e análise de alternativas para a redução da carga tributária e ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pelo Fisco. A presença dessa disciplina no currículo dos cursos de Ciências Contábeis é imperiosa, sendo encontrada também com outras denominações assemelhadas, tais como Contabilidade e Legislação Tributária, Legislação Tributária e Fiscal, e Gestão Tributária.

Perfil profissional e áreas de atuação

O profissional que atua ou pretende atuar nessa área deve ser dotado de um perfil notadamente interdisciplinar. Ao conhecimento e formação contábil sólidos, deve associar um mínimo domínio dos princípios e normas aplicáveis ao direito tributário. O contador militante na seara tributária deve ser capaz de identificar e acompanhar as normas aplicáveis, analisá-las e interpretá-las, além, é claro, de aplicar-lhes corretamente os mandamentos e apurar os tributos devidos.

Manter-se atualizado a respeito das alterações da legislação tributária é fundamental para que um profissional possa alcançar sucesso nesse mercado. No Brasil, em especial, essa tarefa é extremamente trabalhosa e custosa, uma vez que nosso sistema tributário é um dos mais complexos e intrincados do planeta.

O profissional da contabilidade tributária, a quem podemos chamar de contador tributarista ou, simplesmente, tributarista, tem sob sua responsabilidade a realização de diferentes atividades, embora todas vinculadas à matéria tributária. As principais funções a cargo do contador tributarista podem ser resumidas da seguinte maneira:

- Analisar as atividades e operações realizadas pelas empresas e identificar os tributos aos quais estão sujeitas.
- Identificar a legislação aplicável aos tributos devidos pelas empresas e acompanhar as alterações das normas de forma ágil e oportuna.
- Analisar e interpretar a legislação aplicável a cada tributo devido pela empresa para determinar o alcance e a aplicabilidade dos dispositivos legais.
- Orientar e assessorar os departamentos, setores e pessoas envolvidos com a emissão de documentos fiscais, com a apuração dos tributos e com o cumprimento de quaisquer outras obrigações tributárias.
- Estabelecer rotinas de apuração e cumprimento das obrigações tributárias, além de métodos e procedimentos periódicos de revisão e auditoria fiscal.

- Identificar alternativas lícitas de redução do ônus tributário relativamente a cada tributo devido pela empresa a partir de uma análise minuciosa da legislação.

- Representar o contribuinte junto às repartições fiscais competentes para a solução de problemas e impasses relativamente aos tributos devidos, incluindo petições, requerimentos, impugnações, recursos, consultas e quaisquer outras medidas administrativas.

Essas funções são exercidas pelo contador tributarista em diferentes áreas de atuação já consagradas no âmbito do mercado profissional. A forma de atuação profissional pode estabelecer-se com vínculo exclusivo a uma empresa, onde o contador tributarista ocupa um cargo de direção e tem sob sua responsabilidade as decisões tributárias da empresa. Nesse caso, a gestão tributária como um todo está a cargo do contador tributarista. Ressalta-se que, dependendo do organograma da empresa, essa atribuição pode estar sob a responsabilidade de um profissional que coordena outras áreas, como é o caso do *controller*, que coordena, além da área tributária, a contábil e a de custos, e acompanha o processo de planejamento e controle da organização. Essa configuração é mais comum quanto maior é o porte da organização.

A atuação profissional do contador tributarista pode, também, ser exercida de forma independente, autônoma, na condição de profissional liberal ou em sociedade com outros profissionais. Essa configuração é a mais usual quanto menor é o porte da empresa, já que o custo para estruturar e manter um departamento tributário é elevado, sendo mais eficiente economicamente contratar a consultoria de um profissional ou sociedade de profissionais especializados em tributos empresariais. Esse tipo de profissional usualmente intitula-se consultor tributário.

Algumas funções e atividades exercidas pelo contador tributarista acabaram por adquirir identidade própria e tornaram-se especialidades, tais como a gestão tributária, o planejamento tributário, a auditoria tributária e a perícia tributária. Outros termos têm sido utilizados apenas para designar um conjunto de funções ou conceitos e atributos relacionados à matéria tributária, como é o caso de controle tributário, da *due diligence* fiscal e da governança corporativa. Vamos aprofundar um pouco mais o significado desses termos e funções nos tópicos seguintes.

Planejamento tributário

Planejamento tributário é toda e qualquer medida lícita adotada pelos contribuintes no sentido de reduzir o ônus tributário ou postergar a incidência de determinado tributo. O planejamento tributário pode ser visto, também, como o conjunto de atividades permanentemente desenvolvidas por profissionais especializados, com o intuito de encontrar alternativas lícitas de reduzir ou postergar a carga tributária das empresas.

O planejamento tributário é considerado a atividade mais complexa desenvolvida pelo contador tributarista, uma vez que para ser bem-sucedido nessa tarefa é necessário que ele tenha profundo conhecimento das regras que regem a incidência e um domínio amplo dos meandros da apuração dos tributos. Nos casos em que o planejamento tributário envolve a adoção de medidas que podem encontrar resistências do Fisco, é necessário que o contador tributarista avalie os riscos decorrentes de um eventual litígio. Nesse caso, para uma decisão mais segura, é fundamental conhecer e analisar os precedentes administrativos e judiciais, o que podemos simplesmente chamar de jurisprudência tributária.

O planejamento tributário pode ser interno, administrativo ou judicial. No primeiro caso, ele envolve medidas que não dependem de qualquer providência judicial ou administrativa. São exemplos dessa espécie de planejamento a escolha de opções de tributação, a reorganização societária através de fusões, cisões e incorporações, e a utilização de incentivos fiscais. O planejamento tributário administrativo envolve medidas junto à administração tributária, tais como consultas, recursos, requerimentos de ressarcimentos e solicitações de regimes especiais de tributação.

O planejamento tributário judicial é aquele estruturado com base em ações ajuizadas contra o Fisco, usualmente buscando ver afastada a incidência de determinado tributo ou a restituição de tributo já recolhido. Nesse último caso, é necessária a intervenção de um advogado, que é o profissional legitimado a atuar em juízo.

Quando o planejamento tributário envolve o estudo de medidas que terão algum impacto no posicionamento da empresa no mercado, ou seja, que poderão trazer vantagens competitivas, ele é chamado de planejamen-

to tributário estratégico; quando não envolve questões estratégicas, é qualificado como operacional.

No caso de companhias multinacionais ou de empresas nacionais que tenham negócios com o exterior, o planejamento tributário poderá tratar de medidas que envolvam o estudo de ordenamentos jurídicos de dois ou mais países e a análise comparativa do impacto fiscal decorrente das alternativas de configuração dos negócios. Nesse caso, estamos diante de um fato que a doutrina convencionou denominar de planejamento tributário internacional.

Gestão tributária

Gestão tributária é um termo que se consolidou na literatura contábil para designar uma atuação mais abrangente a cargo do contador tributarista, que ampliou o foco da sua atenção de modo a incluir o planejamento tributário como uma de suas tarefas mais nobres. Anteriormente ela era mais restrita ao controle e à apuração de tributos, que eram tarefas, por si só, muito importantes, mas que não têm a mesma projeção estratégica do planejamento tributário.

Assim, a expressão gestão tributária passou a ser frequente nos programas dos cursos de Ciências Contábeis, em títulos de obras sobre contabilidade tributária, bem como nas descrições de cargos nos organogramas das empresas. O contador tributarista, enquanto gestor tributário, ocupa-se, dessa forma, com todo o processo de planejamento e controle tributário, envolvendo aspectos organizacionais do próprio departamento tributário da empresa.

Tendo em vista que o planejamento tributário foi abordado no tópico anterior, vamos tratar mais detidamente do processo de controle tributário, que é toda atividade desenvolvida pelo gestor tributário com o objetivo de assegurar a correta apuração e recolhimento dos tributos e o cumprimento de todas as obrigações acessórias estabelecidas na lei, ou seja, emissão de documentos fiscais, escrituração de livros e entrega de declarações ao Fisco.

Cabe esclarecer que o processo de gestão tributária não se confunde, necessariamente, com o processo de gestão do departamento fiscal da empresa, que é mais amplo. O processo de gestão do departamento fiscal en-

volve o planejamento das atividades, com o estabelecimento de objetivos, metas e orçamentos de gastos com recursos materiais e humanos; envolve, também, a organização do departamento, ou seja, definição de funções e a atribuição de responsabilidades; a execução propriamente dita, ou seja, a realização de tarefas como a apuração dos tributos, o cumprimento das obrigações acessórias e o planejamento tributário; por fim, o processo de controle, que são medidas assecuratórias do cumprimento dos objetivos definidos no processo de planejamento que permitem correções de eventuais desvios. Em resumo, sob o ponto de vista da gestão do departamento fiscal de uma organização, o planejamento e o controle tributário fazem parte da fase de execução propriamente dita.

Auditoria tributária

A auditoria tributária, também chamada de auditoria fiscal, é uma atividade desenvolvida com o objetivo de verificar se a empresa está observando estritamente a legislação tributária. Tendo em vista essas características, a auditoria tributária é considerada uma medida de controle tributário.

A auditoria tributária assemelha-se muito e pode, até mesmo, ser considerada como uma subespécie de auditoria contábil, que é o conjunto de técnicas e procedimentos empregados para exame de registros e demonstrações contábeis, bem como da documentação que lhe dá suporte, visando apresentar e formalizar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações, transações ou eventos patrimoniais.

A auditoria contábil é realizada por profissional ou sociedade de profissionais sem qualquer vínculo com a entidade e o objetivo primordial do trabalho é atestar, especialmente para os usuários externos, a adequação das demonstrações contábeis à realidade patrimonial da empresa. Por essa razão, é chamada também de auditoria contábil externa ou independente, e a maioria das empresas que contratam esse serviço assim procedem por determinação legal ou por exigência de órgãos reguladores.

Deve-se registrar que, no caso em que a auditoria contábil é realizada por profissionais integrados aos quadros da entidade, caracterizada por uma maior abrangência e por exames mais analíticos, especialmente quanto aos controles internos, temos a chamada auditoria interna, que não se confunde com a auditoria externa, tampouco com a auditoria tributária.

Assim, melhor definindo, a auditoria tributária é aquela que tem por objetivo verificar se a empresa está observando a legislação tributária, tanto com relação à obrigação principal quanto com relação às obrigações acessórias, a partir da análise dos fatos geradores decorrentes de suas transações e eventos, ou de determinadas situações ou relações jurídicas das quais faça parte. Pode ser parte de uma auditoria mais ampla, periódica, ou pode ser realizada especialmente para esse fim.

Segundo Sá (2002), a auditoria tributária terá seu escopo determinado em função da espécie que se tem presente: se estamos diante de uma auditoria promovida pela própria empresa, espontaneamente, através de profissionais contratados para esse fim, dá-se a auditoria fiscal voluntária; se é executada pelo governo, através de seus agentes ou auditores, temos a auditoria fiscal compulsória. Quando a auditoria fiscal é voluntária, geralmente a empresa conhece suas próprias deficiências. Partindo de um diagnóstico preliminar, de um questionário sobre os erros mais frequentes, pode-se elaborar um bom programa. Como os impostos são vários, mas incidindo sobre fatos comuns (produzir, vender, lucrar), o auditor pode conjugar com facilidade a forma de verificar, mas deve ter em mente as exigências que as diversas leis estabelecem.

Na opinião de Andrade Filho (2009), a auditoria tributária é de fundamental importância em razão das incessantes modificações nas regras do jogo que, por sua vez, impõem custos de conformidade aos contribuintes num processo de verdadeira privatização do lançamento tributário. Está longe o tempo em que a fiscalização solicitava os documentos das empresas e empreendia os exames para eventual edição do ato administrativo do lançamento tributário. Hoje, o sujeito passivo é obrigado a antecipar o pagamento do tributo e a dar informações imediatas e completas acerca da ocorrência do fato gerador. Portanto, a verificação feita antes da chegada das autoridades fiscais permite prevenir autuações fiscais e indicar alternativas de redução da carga tributária, se for o caso.

É muito comum a chamada revisão tributária, que é aquele trabalho em que o contratante quer apenas um "conforto" sobre o que vem sendo feito e solicita a realização de revisões de procedimentos. As revisões de procedimentos são conduzidas, via de regra, dentro dos padrões técnicos de uma auditoria convencional. Há casos, porém, em que essa espécie de trabalho é de verdadeira assessoria ou consultoria, no qual a independência que é própria do auditor fica seriamente abalada (ANDRADE FILHO, 2009).

De fato, no trabalho de consultoria, o profissional contratado assume a missão de auxiliar o empresário na interpretação e aplicação de normas que estipulam obrigações fiscais. Nesse caso, não se pode exigir a mesma independência que normalmente é requerida de um auditor em face da natureza do trabalho, posto que o trabalho de revisão que tem o objetivo de auxiliar a administração implica a participação na realização dos fatos que têm relevância tributária. Assim, não é possível exigir opinião isenta por parte daquele que participou da realização de um fato.

Perícia tributária

A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários para fornecer subsídios à justa solução do litígio, mediante laudo ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e com a legislação específica no que for pertinente (NBC T 13, item 13.1.1).

A perícia tributária, por sua vez, é aquela realizada tendo por fim fornecer elementos de prova para solucionar litígios envolvendo a constituição e a apuração de tributos. Ela é usualmente necessária e requerida em ações ordinárias onde o contribuinte postula a restituição ou a compensação de tributos recolhidos indevidamente ou a maior. Também é comum em ações de embargos à execução fiscal e nas ações anulatórias de lançamento tributário, nos casos em que o contribuinte insurge-se quanto aos valores cobrados.

A perícia tributária deve ser conduzida por perito-contador nomeado pelo juiz do feito, cabendo às partes litigantes indicarem perito-contador assistente. O perito-contador e o perito-contador assistente devem documentar, mediante papéis de trabalho, os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo ou parecer pericial contábil. A realização do trabalho de perícia tributária requer que o perito seja profundo conhecedor das questões tributárias discutidas no processo, sob pena de não lograr êxito na resposta satisfatória aos quesitos e, por consequência, de se tornar imprestável para a solução do litígio.

De acordo com a Resolução 1.021 de 18 de março de 2005, do Conselho Federal de Contabilidade, item 13.2.2.1 da referida, o perito-contador deve planejar a perícia com o objetivo de:

> a) conhecer o objeto da perícia, a fim de permitir a adoção de procedimentos que conduzam à revelação da verdade, a qual subsidiará o juízo, o árbitro ou o contratante a tomar a correta decisão a respeito da lide;

b) estabelecer condições para que o trabalho seja cumprido no prazo estabelecido;

c) identificar potenciais problemas e riscos que possam vir a ocorrer no andamento da perícia;

d) identificar fatos que possam vir a ser importantes para a solução do problema de forma que não passem despercebidos ou não recebam a atenção necessária ao seu devido exame;

e) identificar a legislação aplicável ao objeto da perícia;

f) definir a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem realizados, em consonância com os termos constantes na proposta de honorários;

g) estabelecer como se dará a divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, sempre que o perito-contador ou o perito-contador assistente necessitar de auxiliares;

h) facilitar a execução e a revisão dos trabalhos. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005)

O resultado da perícia tributária realizada é formalizado por meio de um laudo ou parecer pericial que deve conter, no mínimo, a identificação do processo e das partes, a síntese do objeto da perícia, a metodologia adotada para os trabalhos periciais, a identificação das diligências realizadas, a transcrição dos quesitos, a respostas aos quesitos, a conclusão e a identificação do perito-contador.

Due diligence fiscal

O termo *due diligence*, que significa devida diligência, teve seu uso consagrado a partir da edição, em 1933, da lei sobre títulos e valores mobiliários (*Securities Act*) nos Estados Unidos da América (EUA), que regulamentou a negociação e oferta de ações e outros títulos emitidos pelas companhias. Essa lei inseriu a possibilidade de os corretores de valores mobiliários, quando demandados por prejuízos causados aos adquirentes das ações, alegarem, em sua defesa, a *due diligence*, ou seja, que agiram diligentemente na investigação e no reporte das informações sobre a empresa emitente das ações por eles negociadas.

De acordo com Gomes *et al.* (2009, p. 66), o objetivo de uma *due diligence* é "obter uma 'radiografia' da sociedade de forma a prepará-la para operações de fusão ou aquisição, transferência de ativos, reestruturação societária para sucessão familiar, elaboração de prospecto para oferta pública de ações", além de reestruturação de departamento jurídico, adoção de práticas de governança corporativa, entre outras operações empresariais.

"Os trabalhos de *due diligence* são desenvolvidos com base nos documentos disponibilizados pela sociedade, informações verbais e escritas prestadas por funcionários desta e, ainda, em dados obtidos perante órgãos

públicos municipais, estaduais e federais" (GOMES *et al.*, 2009, p. 66). Feita a análise descritiva dos documentos disponibilizados, as equipes de *due diligence* avaliarão os dados relatados de forma a identificar os pontos críticos eventualmente existentes em relação à sociedade ou que possam impactar a operação, gerando um relatório conclusivo para apresentação ao cliente. O referido relatório será direcionado de acordo com a finalidade buscada pela *due diligence*, podendo destacar os aspectos societários, tributários, trabalhistas, contratuais, ambientais, imobiliários, regulatórios e concernentes à propriedade intelectual e contencioso da sociedade.

Nessa linha, a *due diligence* fiscal, que significa devida diligência fiscal, consiste na avaliação do universo das questões fiscais de uma sociedade, incluindo as contingências, efetuada normalmente a pedido de um potencial comprador como uma forma de minimizar o risco da operação de compra, permitindo ao investidor tomar conhecimento dos riscos e aspectos fiscais relevantes a ter em conta antes da formalização da aquisição.

Alguns autores preferem o termo *tax due diligence*, como é o caso de Peppitt (2009). Segundo ele, trata-se do processo através do qual as questões tributárias de uma empresa ou determinado negócio são revistos de maneira independente em função de uma transação para identificar riscos e benefícios fiscais inerentes ou, ainda, para estabelecer fatos e circunstâncias específicas com respeito à posição fiscal. A *tax due diligence* pode ser realizada em diversas circunstâncias onde o conhecimento da posição fiscal da empresa ou do negócio é exigido. Normalmente ela é realizada quando há uma transação com uma terceira parte que assumirá, direta ou indiretamente, obrigações ou benefícios, ou que poderá ser afetada por algum aspecto do passado fiscal de uma empresa ou negócio almejado.

Governança tributária

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), governança corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade. Os princípios básicos de governança corporativa são:

- Transparência – mais do que a obrigação de informar, é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse, e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos.

- Equidade – caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*).

- Prestação de contas (*accountability*) – os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.

- Responsabilidade corporativa – os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

> A preocupação da governança corporativa é criar um conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos quanto de monitoramento, a fim de assegurar que o comportamento dos executivos esteja sempre alinhado com o interesse dos acionistas. A boa governança proporciona aos proprietários (acionistas ou cotistas) a gestão estratégica de sua empresa e o monitoramento da direção executiva. As principais ferramentas que asseguram o controle da propriedade sobre a gestão são o conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal. (IBGC. Disponível em: <www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=18>.)

A ausência de bons sistemas de governança corporativa tem levado empresas a fracassos decorrentes de:

- Abusos de poder – do acionista controlador sobre minoritários, da diretoria sobre o acionista e dos administradores sobre terceiros.

- Erros estratégicos – resultado de muito poder concentrado no executivo principal.

- Fraudes – uso de informação privilegiada em benefício próprio e atuação em conflito de interesses.

Nesse contexto é que se insere a governança tributária, que pode ser definida como o conjunto de princípios, normas, métodos e procedimentos que orientam as decisões e medidas concretas relativas à gestão tributária da empresa, especialmente aquelas de maior relevância e, por essa razão, capazes de afetar a estratégia de negócios, o valor e a reputação da empresa perante o mercado.

Segundo Lima (2010), a evolução do conceito de governança tributária traz consigo a necessidade das corporações notarem a sua importância e o seu papel como agentes sociais, que visam promover o bem-estar social da comunidade em que estão inseridas. Trata-se de uma questão ética. As companhias estão dando maior atenção aos seus respectivos departamentos jurídicos por conta de escândalos contábeis que passaram companhias norte-americanas nos últimos anos. A governança tributária gera mais segurança nas empresas.

Na opinião de Hartnett (2008), seria importante que houvesse um alinhamento da gestão tributária com os negócios da empresa, levando em conta o espírito da lei ou, ao menos, as motivações políticas subjacentes às normas fiscais. A ideia não é acabar com o planejamento tributário, mas com esquemas agressivos de planejamento tributário que desafiam as autoridades fiscais.

Bons princípios de governança corporativa devem abranger a atitude da empresa em relação às obrigações fiscais. Isso não é uma questão de se a empresa deve ou não buscar minimizar a carga tributária, mas mais uma questão relacionada à responsabilidade da administração na avaliação dos riscos financeiros e de reputação associados com uma determinada estratégia tributária. Esquemas agressivos de planejamento tributário criam significativos riscos financeiros, tais como lançamentos suplementares de tributos e penalidades. Criam, também, riscos em termos de reputação, especialmente no caso de fraudes, podendo afetar até a continuidade dos negócios, por isso devem ser evitados.

Tributos: definição, espécies e competência

De acordo com o artigo 3.º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo "é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Dessa forma, qualquer exigência do poder público que contenha os elementos da definição legal será, para todos os fins de direito, considerado um tributo, e sujeitar-se-á a todos os princípios e limitações constitucionais para que seja instituído.

O artigo inaugural do capítulo do Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal (CF) introduz a problemática da repartição das competências tributárias entre os entes federativos (União, estados, Distrito Federal e municípios) com relação aos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Mais adiante, a própria CF prevê a possibilidade de instituição de outras exações, gerando muita controvérsia sobre a classificação dos tributos. A doutrina prefere, predominantemente, a classificação que divide os tributos em cinco espécies, pois leva em conta o texto constitucional vigente.

- **Impostos**: tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Podem ser classificados, por sua vez, em (1) nominados (CF, art. 145, I, art. 153, art. 155 e art. 156); (2) residuais, que são os decorrentes da possibilidade que a União tem de criar novos impostos (CF, art. 154, I); e (3) extraordinários de guerra (CF, art. 154, II).

- **Taxas**: "têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição" (CF, art. 77 e art. 145, II), bem como o uso de vias conservadas pelo poder público (art. 150, V).

- **Contribuições de melhoria**: instituídas para fazerem face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária (CF, art. 145, III).

- **Contribuições especiais**: são tributos vinculados pela finalidade a que se destinam. São assim subdivididas: (1) contribuições sociais gerais, de seguridade social, de previdência e assistência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (CF, art. 149 e art. 195); (2) contribuições de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149, 2.ª parte); (3) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149, 3.ª parte); (4) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (CF, art. 149-A).

- **Empréstimos compulsórios**: são tributos restituíveis e vinculados à despesa que fundamentou sua instituição. São de duas espécies: (1) extraordinários de calamidade ou guerra (CF, art. 148, I), e (2) de investimentos (CF, art. 148, II).

Resumindo, pode-se dizer que os impostos são tributos desvinculados de qualquer atuação do ente tributante, uma vez que são fatos, ações ou

situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos impostos, tais como ter imóvel rural (imposto sobre a propriedade territorial rural), prestar serviços de qualquer natureza (imposto sobre serviços) etc. Já as taxas e as contribuições de melhoria dependem de uma atividade pública para poderem ser cobradas. As contribuições especiais, por seu lado, são tributos qualificados pela finalidade que buscam alcançar, enquanto que os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis e vinculados à despesa que fundamentou sua instituição.

Legislação tributária: definição e alcance

A CF, no artigo 146, III, atribui à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, trazendo, em suas alíneas, rol exemplificativo das matérias que deve tratar. Tais dispositivos deixam muito claro que, à lei complementar, cabe não apenas tratar dos conflitos de competência e da regulação das limitações ao poder de tributar, mas também estabelecer normas gerais disciplinando os institutos jurídicos básicos da tributação, capazes de dar uniformidade técnica à instituição de tributos pelas diversas pessoas políticas.

O Código Tributário Nacional surgiu através da Lei 5.172/66 – lei ordinária – e continuou vigendo, inobstante a CF de 1967 e, mais recentemente, a de 1988 exigirem lei complementar para tratar da matéria nele versada. Diz-se que a Lei 5.172/66 tomou nível de lei complementar na medida em que não pode mais ser alterada senão por essa via legislativa. Dessa forma, uma lei ordinária que pretendesse alterar dispositivo do CTN, ou acrescentar-lhe novos dispositivos, ou, ainda, dispor de normas gerais de direito tributário, sofreria do vício da inconstitucionalidade.

Exige-se, tão somente, a compatibilidade material, e não a formal. E é ele, o CTN, que estabelece, em seus artigos 96 e seguintes, as normas gerais de direito tributário, entre as quais se encontra a definição e a abrangência da legislação tributária, conceito cuja compreensão é fundamental para o bom desempenho das funções a cargo do contador tributarista.

"A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes" (CTN, art. 96).

O artigo 97, da Lei 5.172/66, versa sobre a exigência de lei para: (1) instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributos; (2) definir-lhe o fato gerador; (3) fixar-lhe a alíquota e a base de cálculo; (3) a cominação de penalidades, ou seja, a previsão de multas e outras punições para o descumprimento da legislação tributária; (4) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. Nesse aspecto, as medidas provisórias editadas pelo presidente da República em caso de relevância e urgência equiparam-se às leis, pois a CF não veda que elas versem sobre matéria tributária. Ressalta-se que a medida provisória deve ser posteriormente convertida em lei pelo Congresso Nacional, sob pena de perda de sua eficácia.

Cabe aqui ressaltar que não há superioridade hierárquica da lei complementar em relação à lei ordinária, porque a primeira só atuará naquelas matérias especificadas pelo texto constitucional como reservadas a ela, o mesmo se aplicando às últimas. Assim, quando no contexto de uma lei complementar encontramos uma disposição que não seja da natureza de lei complementar, aquele artigo ou dispositivo é lei ordinária. A consequência prática disso é que a matéria normatizada por esse artigo ou outro dispositivo qualquer continuará podendo ser alterada por lei ordinária, não passando a se exigir, por esse fato, lei complementar.

A lei ordinária simplesmente não pode afrontar lei complementar nas matérias a esta reservadas, pois não constituirá, nesse caso, veículo legislativo apto a inovar na ordem jurídica no que diz à matéria versada. Exemplo disso são as normas sobre prescrição e decadência tributária, para as quais a CF exige lei complementar. Por essa razão, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 tiveram sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal e foram posteriormente revogados pela Lei Complementar 128/2008.

Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. “Compete privativamente ao presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais” (CF, art. 84, VIII). Os tratados internacionais integram o ordenamento nacional, desde que aprovados por Decreto Legislativo do Congresso Nacional. Assim, o tratado internacional, por si só, não tem idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna.

O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se ao das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas no CTN. Compete privativamente ao presidente da República expedir decretos e regulamentos para fiel execução das leis; evidentemente que, no âmbito estadual, cabe ao governador do estado e, no âmbito municipal, ao prefeito. O regulamento, posto em vigência por decreto, embora não possa modificar a lei, tem a missão de explicar essa lei e de prover sobre minúcias não abrangidas pela norma geral editada pelo legislativo. A contrariedade do decreto à lei configura ilegalidade, e não inconstitucionalidade.

São normas complementares das leis, dos tratados e dos decretos: (I) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (II) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, as quais a lei atribua eficácia normativa; (III) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (IV) os convênios que entre si celebram a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. A observância dessas normas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Dessa forma, as normas complementares integram a legislação tributária e são aptas a instituir obrigações e formalidades aos contribuintes, estando submetidas, é claro, aos limites impostos pela lei.

A contabilidade tributária e os tributos empresariais

Entre todos os tributos previstos constitucionalmente e instituídos pelos entes da federação, muitos deles não são objeto de estudo da contabilidade tributária, seja porque não são tributos típicos e exclusivos das empresas, seja porque, apesar de o serem, não estão sob a gestão do contador tributarista. No primeiro caso, podemos incluir, por exemplo, as taxas, a contribuição de melhoria, os empréstimos compulsórios, os impostos sobre a propriedade, entre outros. No segundo caso, podemos referir o imposto de importação e o imposto de exportação, cuja apuração e cumprimento das obrigações acessórias estão geralmente a cargo do departamento de comércio exterior da empresa e dos despachantes aduaneiros.

Além disso, há tributos que são devidos apenas por um segmento específico de empresas, o que não justificaria a sua inclusão em um curso de contabilidade tributária. São exemplos desses tributos o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), devido pelos bancos em geral, e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo, gás e seus derivados.

Dessa forma, um curso de contabilidade tributária debruça-se, usualmente, sobre determinados tributos que são recolhidos recorrentemente pela maior parte das empresas. Convencionaremos chamá-los, para os nossos fins, de tributos empresariais, que são os seguintes:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) – recolhido à União, incide sobre o lucro das empresas, podendo, à opção da empresa, ser apurado anualmente ou trimestralmente.

- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – recolhido à União, incide sobre a saída de produtos do estabelecimento industrial ou equiparado à industrial e, como regra geral, é apurado mensalmente.

- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) – recolhido para os estados e o Distrito Federal, incide sobre a saída de mercadorias do estabelecimento comercial ou sobre a prestação dos serviços referidos, sendo, como regra geral, apurado mensalmente.

- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – recolhido para os municípios e o DF, incide sobre a prestação de serviços em geral e usualmente tem apuração mensal.

- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – recolhido para a União, incide sobre o lucro das empresas e é apurado anualmente ou trimestralmente, a exemplo do IRPJ.

- Programa de Integração Social (PIS) – recolhido para a União, incide sobre a receita das empresas e é apurado mensalmente. É devido, também, na importação de bens e serviços do exterior. Há casos em que ele incide sobre a folha de salários.

- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – recolhido para a União, incide sobre a receita das empresas e é apurado

mensalmente. É cobrado, também, na importação de bens e serviços do exterior.

- Contribuições previdenciárias – recolhidas para a União, são aquelas que incidem sobre a remuneração paga a empregados e outros trabalhadores sem vínculo empregatício, podendo incidir, em casos específicos, sobre outras bases, como a receita de venda. São apuradas e recolhidas mensalmente.

- Simples Nacional – é uma sistemática diferenciada e simplificada de recolhimento dos tributos empresariais, aplicáveis exclusivamente, mediante opção, às microempresas e empresas de pequeno porte, sendo que sua apuração é mensal. É recolhido para a União, que repassa aos estados e municípios a parcela relativa aos tributos de competência dos mesmos.

Dois registros, ao menos, merecem ser feitos. O primeiro diz respeito ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), que deve ser levado em conta no planejamento tributário das empresas. Isso porque a carga tributária de duas ou mais alternativas de tributação ou de configuração dos negócios muitas vezes é impactada pela tributação reflexa na pessoa física dos sócios e dirigentes das empresas. Assim, embora não seja comumente estudado como um capítulo a parte na contabilidade tributária, deve ser considerado nos estudos e aplicações de planejamento tributário.

É o caso da tributação, na pessoa física, dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP). A vantagem para a empresa – o JCP é uma despesa dedutível do IRPJ e da CSLL – em relação à alternativa de distribuição de lucro é compensada, em parte, pela tributação dos JCP na pessoa física dos sócios ou acionistas, que sofre a incidência de 15% exclusivamente na fonte.

O outro registro diz respeito às regras de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), tanto da pessoa física como da pessoa jurídica. Como as empresas têm, por força de lei, a obrigação de agirem como responsáveis tributários e reterem tributos em muitas situações – tais como pagamento de remuneração e outros rendimentos a pessoas físicas, pagamento de serviços a pessoas jurídicas e remessas de dinheiro para o exterior, apenas para ilustrar –, os departamentos envolvidos, especialmente o de pessoal e o financeiro, precisam ser orientados quanto à legislação e às alíquotas aplicáveis. Assim, embora o IRRF não seja usualmente tratado como um capítulo da contabilidade tributária, deve ser considerado na gestão tributária das empresas.

Ampliando seus conhecimentos

O tributarista polivalente

(CARNAÚBA, 2009)

Com o intuito de se manterem sempre competitivas, as empresas buscam incessantemente otimizar a carga tributária pela gestão de tributos. Tradicionalmente essa função é delegada à controladoria financeira, que toma as decisões por meio da análise das informações recebidas de um grupo de especialistas chamado de "comitê tributário". Para que as informações sejam remetidas à controladoria financeira com uma formatação adequada é necessário que esse grupo de especialistas possua uma visão multidisciplinar sob os enfoques jurídico, contábil, financeiro e administrativo.

Por isso os comitês tributários se estruturaram como um grupo de profissionais atuando em conjunto, filtrando e analisando dados, fornecendo informações e recomendando ações aos *controllers*. Esse grupo costuma ser composto por profissionais dos departamentos jurídico, financeiro, administrativo, controladoria e consultores tributários externos.

Contudo, devido às dificuldades em reunir esse grupo, e pela necessidade de redução de custos com os profissionais externos e o uso dos profissionais internos, esses comitês estão sendo acionados apenas para debater assuntos pontuais de maior impacto financeiro.

Mas, e como ficaria o fornecimento de informações que servem de apoio à gestão diária dos tributos em tempos de extremo dinamismo tributário com impactos financeiros imediatos? Seria instituído um "minicomitê tributário" permanente ou se buscariam profissionais (internos e externos) com formação multidisciplinar? O mercado começa a apostar na segunda opção como a mais viável.

Essa tendência à multidisciplinaridade se iniciou nos anos 90 com as privatizações e se firmou na recente onda de fusões e aquisições. Nesses marcos, os profissionais envolvidos tiveram a oportunidade de mudar o foco do trabalho

da área contenciosa para a consultiva e ter contato com as práticas dos *business plans* e dos projetos financeiros.

Na primeira fase das privatizações, o contato se deu pelo trabalho conjunto com as equipes de *due diligence*, compostas por contadores, auditores, administradores e economistas, e pelo estudo dos resultados elaborados por analistas financeiros. Nessa ocasião as operações não eram tão numerosas, havia profissionais disponíveis e o tempo para conclusão dos trabalhos era relativamente largo, o que exigiu dos advogados apenas conhecerem de forma superficial o trabalho dos demais profissionais.

Já na segunda fase o cenário foi bem diferente. O tempo para a conclusão dos trabalhos era reduzido, com maior quantidade de informações e premência por exatidão, e não havia profissionais disponíveis no mercado tanto para as auditorias quanto para as análises financeiras. Ocorreu um fenômeno de qualidade que os americanos costumam expressar como "*raise the bar!*" ("eleve o nível!"). Nesse caso o nível que se elevou foi, principalmente, o dos consultores tributários.

Nessa mudança, os consultores tributários envolvidos nas operações empresariais tiveram que não somente aprender, de fato, administração, contabilidade avançada, finanças e *business* para auxiliar os demais membros das equipes de auditoria e de análise financeira, mas até executar parte dos trabalhos deles.

O reflexo desse aumento na qualidade é de que hoje já há consultores tributários qualificados com multidisciplinaridade, preparados para atender às necessidades dos clientes, ampliando assim o portfólio de serviços dos escritórios de advocacia, acompanhando o que já é uma realidade de mercado no exterior. Esses profissionais vêm provocando uma revolução silenciosa na consultoria tributária, liderando as novas gerações de advogados para muito além dos nossos tribunais. Basta um olhar mais atento às fileiras das pós-graduações em administração e finanças para nos certificarmos.

Para os consultores tributários que apostam nessa visão, uma boa notícia: a tendência levará tempo para se consolidar e se tornar uma exigência para a sobrevivência no mercado de trabalho. Tempo mais que suficiente para a preparação.

Atividades de aplicação

1. A governança corporativa é considerada um atributo que eleva o valor e a reputação das companhias junto ao mercado. Você considera possível que a introdução de mecanismos de governança tributária, como parte integrante da governança corporativa, possa ser benéfica também para o Fisco e, por essa razão, desejada e incentivada por este? Explique e fundamente.

2. Leia atentamente as afirmativas abaixo e assinale a alternativa correta.

   I. Disciplina que se dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos aplicáveis à apuração dos tributos devidos pelas empresas e entidades em geral, à busca e análise de alternativas para a redução da carga tributária e ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pelo Fisco.

   II. Conjunto de atividades permanentemente desenvolvidas por profissionais especializados com o intuito de encontrar alternativas lícitas de reduzir ou postergar a carga tributária das empresas.

   III. Conjunto de técnicas e procedimentos empregados para exame de registros e demonstrações contábeis, bem como da documentação que lhe dá suporte, visando apresentar e formalizar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações, transações ou eventos patrimoniais. O objetivo final é atestar, especialmente para os usuários externos, a adequação das demonstrações contábeis à realidade patrimonial da empresa.

   As afirmativas I, II e III referem-se, respectivamente, aos conceitos de:

   a) gestão tributária, planejamento tributário e controle tributário.

   b) contabilidade tributária, gestão tributária e auditoria tributária.

   c) auditoria tributária, contabilidade tributária e controle tributário.

   d) contabilidade tributária, planejamento tributário e auditoria contábil.

3. Leia atentamente as afirmativas abaixo e assinale a alternativa correta.

   I. Tem por finalidade fornecer elementos de prova para solucionar litígios envolvendo a constituição e a apuração de tributos e ocorre no curso de ações judiciais onde litigam fisco e contribuinte.

   II. Conjunto de princípios, normas, métodos e procedimentos que orientam as decisões e medidas concretas relativas à gestão tributária da empresa, especialmente aquelas de maior relevância e, por essa razão, capazes de afetar a estratégia de negócios, o valor e a reputação da empresa perante o mercado.

   III. Consiste na avaliação do universo das questões fiscais de uma sociedade, incluindo as contingências, efetuada normalmente a pedido de um potencial comprador como uma forma de minimizar o risco da operação de compra, permitindo ao investidor tomar conhecimento dos riscos e aspectos fiscais relevantes a ter em conta antes da formalização da aquisição.

   As afirmativas I, II e III referem-se, respectivamente, aos conceitos de:

   a) perícia tributária, governança tributária e *due diligence* fiscal.

   b) perícia tributária, gestão tributária e auditoria tributária.

   c) auditoria tributária, *tax compliance* e governança tributária.

   d) revisão tributária, *tax due diligence* e auditoria tributária.

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Auditoria de Impostos e Contribuições**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988.

______. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios.

CARNAÚBA, Paulo Henrique de Almeida. O tributarista polivalente. **DCI – Diário do Comércio, Indústria & Serviços**, São Paulo, 18 mar. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução 1.021, de 18 de março de 2005**. Aprova a NBC T 13.2 – Planejamento da Perícia. Disponível em: <www.crcrs.org.br/resnormas/rescfc1021.PDF>. Acesso em: 4 fev. 2010.

GOMES, Fernando de Melo; TERRA, Ana Paula; NEVES, Sandra. **O Papel da Due Diligence nas Operações de M&A e IPO**: motivação, desenvolvimento e consequências. Disponível em: <www.lexuniversal.com/pt/articles/2487>. Acesso em: 8 jan. 2010.

HARTNETT, Dave. The link between taxation and corporate governance. *In:* **Tax and Corporate Governance**. Berlim: Springer, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC**. 4. ed. Disponível em: <www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx >. Acesso em: 7 jan. 2010.

LIMA, Marcell Feitosa C. **Gênese da Governança Tributária Corporativa**. Disponível em: <http://govtributaria.blogspot.com/>. Acesso em: 5 jan. 2010.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICA. NBC T 13 – Da Perícia Contábil. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t13.htm>. Acesso em: 10 fev. 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PEPPITT, Matthew. **Tax Due Diligence**. Londres: Spiramus, 2009.

POHLMANN, Marcelo C.; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e Política Tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

Gabarito

1. De fato, o crescimento da adoção de práticas de governança tributária pelas empresas traria enormes benefícios para o Fisco, uma vez que as empresas incorporariam princípios éticos em seus processos decisórios relativos à gestão tributária, que implicariam em evitar, por exemplo, esquemas de planejamento tributário agressivos. Isso acarretaria um natural crescimento da arrecadação tributária.

2. D

3. A



IRPJ – sistemáticas de tributação

Nesta aula apresentamos um panorama geral acerca do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Abordaremos questões relativas ao fato gerador, à base de cálculo, às alíquotas, às sistemáticas de tributação, ao cálculo do imposto e às obrigações acessórias, que são as obrigações de natureza formal impostas pelo Fisco. A ênfase é dada ao entendimento das alternativas de sistemáticas de tributação, mais especificamente as do Lucro Real, do Lucro Presumido, do Lucro Arbitrado e do Simples Nacional.

O objetivo desta aula é permitir que o aluno tenha uma visão global e introdutória dos principais aspectos que envolvem a apuração do IRPJ. Almeja, também, capacitá-lo a entender as variáveis que envolvem a decisão de escolha, em cada caso, da melhor alternativa de tributação entre as previstas na legislação.

Legislação de regência

Existe uma gama enorme de leis e outras normas que tratam do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza das pessoas jurídicas (IRPJ). Em razão disso, o Fisco edita periodicamente um decreto regulamentador, denominado Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Esse regulamento reúne e sistematiza a enormidade de normas legais editadas sobre o Imposto de Renda até a data de sua edição, incluindo aquelas aplicáveis às pessoas físicas (IRPF) e à retenção na fonte (IRRF). O objetivo dessa prática regulamentadora é facilitar o trabalho de identificação, interpretação e aplicação das normas legais por parte dos contribuintes e dos próprios agentes do Fisco.

Desafortunadamente, o último regulamento foi editado há mais de dez anos (Decreto 3.000/99), doravante denominado apenas RIR/99, sendo desnecessário dizer que é urgente e imperiosa a edição de um novo regulamento contemplando a legislação editada posteriormente. Assim, para lidar com o IRPJ, o contador tributarista deve recorrer ao RIR/99, mas tendo sempre a preocupação de verificar se aquela norma específica não sofreu alteração posterior.

Hipótese de incidência e princípios gerais

O fato gerador do Imposto de Renda é definido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), identificando-o como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (I) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou (II) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Exemplos de fruto do capital são os juros, os lucros e dividendos e os aluguéis; exemplos de fruto do trabalho podemos citar os salários e os honorários; como fruto da combinação de capital e trabalho podemos citar o caso de um transportador autônomo, onde o valor cobrado a título de frete inclui a remuneração pelo trabalho de dirigir o veículo, carregar e descarregar as mercadorias transportadas, bem como a remuneração do capital investido na atividade, relativos ao veículo e os outros investimentos necessários para prestar o serviço. No caso das pessoas jurídicas, a renda corresponde ao lucro líquido do período ou exercício.

A concepção de renda vigente no nosso sistema tributário envolve necessariamente a ocorrência de acréscimo patrimonial; sem isso, não há incidência. Por essa razão, todos os valores recebidos a título de indenização não são tributados, uma vez que eles apenas recompõem o patrimônio do beneficiário. No caso das pessoas jurídicas, a renda corresponde ao lucro líquido.

Ocorre a disponibilidade econômica quando há o recebimento da renda, o que significa a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisa nele conversíveis. A disponibilidade jurídica dar-se-ia pura e simplesmente com a simples obtenção do direito de crédito, não sujeito à condição suspensiva. É importante ressaltar que, para o legislador, basta apenas uma dessas disponibilidades para que se configure o fato gerador do Imposto de Renda. Particularmente, entendemos que a disponibilidade econômica abarca a jurídica, mas acreditamos que o preciosismo legislativo objetivou evitar qualquer dúvida na interpretação do dispositivo.

A Constituição Federal de 1988 (CF), em seu artigo 153, §2.º, I, estabelece três princípios específicos que devem orientar a tributação do Imposto de Renda: a generalidade, a universalidade e a progressividade. A generalidade significa que o imposto deve abranger todos que auferem renda ou proventos de qualquer natureza; qualquer isenção deve ser concedida, em caráter

geral, a categorias de contribuintes ou a todos que satisfaçam determinados requisitos. A universalidade significa que a integralidade da renda ou provento será objeto do imposto, afastado qualquer privilégio. Por fim, a progressividade implica que a alíquota aumenta na medida em que aumenta a base imponível. Entendemos que é compatível com esse princípio a aplicação de alíquotas fixas (por exemplo, 15%), uma vez que o valor devido do imposto aumenta proporcionalmente ao aumento da base de cálculo.

Há, ainda, dois princípios gerais complementares entre si, previstos no artigo 145, §1.º, da CF, e que são aplicáveis a todos os impostos: sempre que possível, eles devem ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Nesse aspecto, o Imposto de Renda é o tributo que melhor se presta à aplicação desses comandos constitucionais, uma vez que permitem considerar todos os aspectos idiossincráticos do contribuinte, bem como aferir da maneira mais justa o seu potencial econômico para fins de tributação. Outros impostos, tais como os incidentes sobre o consumo, já não permitem essa graduação.

Base de cálculo, sistemáticas de tributação e alíquotas

De acordo com o artigo 44 do CTN, a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. A partir desse permissivo legal, foram instituídas três sistemáticas de tributação para o IRPJ: as sistemáticas do Lucro Real, do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrado. Paralelamente, há que considerar a sistemática do Simples Nacional, que permite um regime simplificado de apuração dos tributos empresariais, entre eles o IRPJ.

O Lucro Real é a regra geral para todas as pessoas jurídicas. Aquelas empresas que estiverem obrigadas ao Lucro Real e não cumprirem os requisitos legais exigidos ficam sujeitas ao Lucro Arbitrado. As empresas que auferem receita anual de até R$48 milhões podem optar pela sistemática do Lucro Presumido, mas há certas atividades – como, por exemplo, as exercidas pelas instituições financeiras – que não podem optar pelo Lucro Presumido, estando obrigadas ao Lucro Real. Já o Simples Nacional é uma opção para as microempresas e empresas de pequeno porte.

A alíquota do IRPJ, independentemente da sistemática de tributação, é de 15% sobre o Lucro Real do período, mais um adicional de 10% sobre o lucro que exceder a R$20 mil multiplicados pelo número de meses do período de apuração. Assim, se o período de apuração for anual, o limite para o adicional é de R$240 mil; se o período de apuração for trimestral, o limite é de R$60 mil. Para ilustrar, veja o seguinte exemplo:

Lucro tributável anual	R$500.000,00
Aplicação da alíquota de 15%: R$500.000,00 . 15%	R$75.000,00
Adicional: R$500.000,00 – R$240.000,00 = R$260.000,00 . 10%	R$26.000,00
IRPJ devido: R$75.000,00 + R$26.000,00	R$101.000,00

A partir do exposto, percebe-se que o cálculo do IRPJ, quando já se apurou a base de cálculo, é tarefa simples. A complexidade reside justamente na apuração da base de cálculo, especialmente quando se trata do Lucro Real.

Sistemática do Lucro Real

A sistemática do Lucro Real é aquela em que o IRPJ é apurado a partir do resultado contábil da empresa.

> Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.
>
> Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados nas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. (BRASIL, 1999)

Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do Lucro Real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, devem ser feitos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) ou em livros auxiliares.

O período de apuração, à opção da pessoa jurídica, poderá ser trimestral, encerrado nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, ou anual, encerrado no dia 31 de dezembro de cada ano. O contribuinte que optar pelo período anual fica sujeito ao pagamento mensal do imposto por estimativa. O Lucro Real deverá ser apurado na data do evento nos seguintes casos: incorporação, fusão ou cisão, e na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação.

Pessoas jurídicas obrigadas ao Lucro Real

Algumas pessoas jurídicas, relacionadas a seguir, são obrigadas a apurar pelo método do Lucro Real, a saber:

> Art. 246. Estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas:
>
> I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
>
> II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
>
> III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
>
> IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
>
> V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;
>
> VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*). (BRASIL, 1999)

Independentemente das atividades que exerçam ou do montante da receita bruta anual, as demais pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos do artigo 246 do RIR/99, citado anteriormente, poderão apurar seus resultados tributáveis com base na sistemática do Lucro Real.

Cálculo do IR com base no Lucro Real

Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal (RIR/99, art. 247). As adições, exclusões e compensações decorrem de:

- Adições (RIR/99, art. 249)

I - Custos, despesas, encargos, perdas, provisões e participações não dedutíveis na apuração do imposto;

II - Resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos no lucro líquido, mas que devem ser computados na determinação do Lucro Real.

- Exclusões (RIR/99, art. 250)

I - Valores cuja dedução seja autorizada pelo RIR, mas que não foram computados no lucro líquido;

II - Resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos no lucro líquido, mas que não tributados.

- Compensações (RIR/99, art. 250)

I - Prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores, limitado a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.

O lucro líquido, por sua vez, é a soma do lucro operacional com os resultados não operacionais, deduzidas as participações atribuídas a debêntures, aos empregados e trabalhadores, às partes beneficiárias, aos administradores e a instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa. O lucro líquido deverá ser apurado com base nas leis comerciais (RIR/99, art. 248).

Sistemática do Lucro Presumido

O Lucro Presumido é uma sistemática simplificada de tributação do IRPJ, consistente na aplicação de percentuais preestabelecidos pelo Fisco sobre as receitas auferidas pela empresa. A intenção do Fisco ao criar essa sistemática foi simplificar a apuração de tributos para as empresas de médio e pequeno porte, bem como, e por decorrência, reduzir o custo de fiscalização. Isso se justifica porque, com relação às empresas optantes pelo Lucro Presumido, o Fisco não necessita auditar suas despesas, pois o lucro é presumido a partir unicamente das receitas.

Outra vantagem para o Fisco é que as pessoas jurídicas optantes por essa sistemática de tributação jamais apresentam prejuízo perante o Fisco, mas apenas lucro, garantindo um regular e constante recolhimento de imposto aos cofres públicos. Ainda que o Lucro Real das empresas viesse a ser maior, a redução no custo de fiscalização e a constância nos recolhimentos acabam compensando para o governo.

Da mesma forma, para o contribuinte optante pela sistemática do Lucro Presumido, a vantagem é a maior simplicidade na apuração do tributo, aliada à dispensa de algumas obrigações formais a que estaria sujeito caso optasse

pelo Lucro Real. Outra vantagem pode ocorrer para aqueles contribuintes com altas margens de lucro, que superam os percentuais presumidos pelo Fisco: nesse caso, o recolhimento pelo Lucro Real seria maior. De qualquer sorte, a opção pela sistemática do Lucro Presumido deve ser precedida de estudos por parte do contador tributarista, caracterizando-se como uma decisão típica de planejamento tributário.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiver Livro-caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Outro livro obrigatório é o Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário (RIR/99, art. 527).

Com relação, ainda, às obrigações acessórias, os optantes pela sistemática do Lucro Presumido devem manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Quem pode optar e qual o período de apuração

Como regra geral, pode optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R$48 milhões, ou a R$4 milhões multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior; quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido.

Além disso, deve-se considerar aquelas situações que obrigam a empresa a optar pelo Lucro Real. Em síntese, isso implica dizer que a pessoa jurídica que não estiver obrigada à tributação pelo Lucro Real poderá optar pela tributação com base no Lucro Presumido. A opção de que trata esse artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Essa opção será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

O imposto com base no Lucro Presumido é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Cálculo do IR com base no Lucro Presumido

A base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, deve ser determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida no período de apuração, exceto nas seguintes hipóteses, que têm percentuais próprios (RIR/99, art. 518):

I - 1,6% para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 16% para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga;

III - 32% para as atividades de:

a) Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) Intermediação de negócios;

a) Administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Nos casos de serviços hospitalares e de transporte de carga, bem como no caso de operações com imóveis (compra e venda, incorporação e loteamento), aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta dessas atividades.

Havendo atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Assim, por exemplo, se uma empresa industrializa e vende móveis e, ainda, presta serviços de instalação e manutenção, deverá aplicar o percentual de 8% sobre a receita de venda de móveis e de 32% sobre a receita de prestação de serviços de instalação e manutenção.

A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R$120 mil será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida no período de apuração. Essa regra não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, que estão sujeitas ao percentual

de 8%, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, que obrigatoriamente devem aplicar o percentual de 32% sobre suas receitas. O quadro 1 apresenta uma síntese dos percentuais de Lucro Presumido para cada atividade.

Quadro 1 – Percentuais de Lucro Presumido sobre a receita bruta

%	Atividades
8%	Atividades de revenda de mercadorias, indústria, transportes de cargas, serviços hospitalares e venda, incorporação e loteamento de imóveis.
1,6%	Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
16%	Serviços de transporte, exceto o de carga.
	Pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R$120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte de carga e de profissões regulamentadas.
32%	Prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e de transporte.
	Intermediação de negócios.
	Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Marcelo Coletto Pohlmann.

Para fins de aplicação dos percentuais de Lucro Presumido, considera-se receita bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (o caso mais comum são as comissões nas operações de intermediação de negócios). Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. São exemplos desses impostos que não se incluem na receita bruta o IPI e o ICMS cobrado a título de substituição tributária.

Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos não incluídos na receita bruta serão acrescidos à base de cálculo para efeito de incidência do imposto e do adicional. O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (RIR/99, art. 521).

Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao Lucro

Presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no Lucro Real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no Lucro Presumido ou Arbitrado.

O exemplo a seguir é apresentado com o intuito de ilustrar a apuração do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido. Suponha uma empresa industrial que apresenta os seguintes dados relativos às suas operações:

Receita bruta do trimestre	
Venda de produtos	R$500.000,00
Serviços de instalação	R$150.000,00
Outras receitas e resultados	
Receitas financeiras	R$25.000,00
Ganhos de capital	R$57.000,00
Outras informações	
Vendas canceladas	R$50.000,00
IRRF s/ receitas financeiras	R$5.000,00

A apuração do Lucro Presumido e o cálculo do imposto dar-se-ia da seguinte forma:

Apuração do Lucro Presumido	
Vendas (R$500.000,00 – R$50.000,00) . 8%	R$36.000,00
Serviços = R$150.000,00 . 32%	R$48.000,00
Demais receitas e resultados	R$82.000,00
Lucro Presumido	R$166.000,00
Cálculo do imposto devido	
Alíquota 15% (R$166.000,00 . 15%)	R$24.900,00
Adicional (R$166.000,00 – R$60.000,00) . 10%	R$10.600,00
IRPJ devido no trimestre	R$35.500,00
(–) IRRF s/ receitas financeiras	R$5.000,00
IRPJ a recolher	R$30.500,00

Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido no período de apuração o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

Sistemática do Lucro Arbitrado

A sistemática do Lucro Arbitrado existe para aquelas situações em que o contribuinte está obrigado ao Lucro Real e não atende aos requisitos exigidos pela legislação, especialmente a manutenção de uma escrituração contábil regular e adequada. Da mesma forma, existe para a hipótese de indevida opção pelo Lucro Presumido em decorrência, por exemplo, do não cumprimento do requisito formal de escrituração do Livro-caixa.

Trata-se de uma sistemática de apuração do IRPJ onde são aplicados percentuais de arbitramento do lucro agravados em relação àqueles cabíveis no Lucro Presumido. O arbitramento pode ser realizado pelo Fisco, em um procedimento de ofício, cujo trabalho normalmente resultará em um auto de infração. Da mesma forma, o arbitramento pode ser procedido pelo próprio contribuinte, situação em que calculará o imposto e apresentará declaração de renda por essa sistemática.

Pessoa jurídica sujeita ao Lucro Arbitrado

De acordo com o artigo 530, do RIR/99 (Decreto 3.000/99), o imposto devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado tendo em vista os critérios do Lucro Arbitrado, nas seguintes situações:

- Se o contribuinte, sendo obrigado à tributação com base no Lucro Real, não mantiver escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

- Se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira (inclusive a bancária) ou determinar o Lucro Real.

- Se o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro-caixa, na hipótese de ter optado pelo Lucro Presumido.

- Se o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no Lucro Presumido.

- Se o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade em separado do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (RIR/99, art. 398).
- Se o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Conforme o artigo 531 do RIR/99, quando conhecida a receita bruta e desde que ocorridas as hipóteses elencadas no parágrafo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no Lucro Arbitrado. Nesse aspecto, Higuchi (2009, p. 107) alerta para o fato de que o Lucro Arbitrado não é uma opção pura e simples do contribuinte, como ocorre com a sistemática do Lucro Presumido. Além de ter a receita bruta conhecida, é indispensável a ocorrência de força maior, como não manter escrituração contábil na forma da lei ou esta ser imprestável. Com isso, a pessoa jurídica que possui escrituração regular e opta pela sistemática do Lucro Arbitrado expõe-se a sérios riscos de autuação fiscal.

Por outro lado, o arbitramento não pode ser adotado indiscriminadamente pela fiscalização. Andrade Filho (2009, p. 543) assinala que é imprescindível que o agente fiscalizador leve em consideração as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto e motive o auto de infração que deu origem ao arbitramento, indicando de forma clara e direta as razões que o levaram a aplicá-lo. O arbitramento é medida extrema cuja adoção requer motivação fundamentada da impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios.

Cálculo do Imposto de Renda com base no Lucro Arbitrado

O Lucro Arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais aplicáveis ao Lucro Presumido acrescidos de 20% (RIR/99, art. 532). Com o intuito de permitir uma melhor visualização, o quadro 2 apresenta uma síntese dos percentuais de Lucro Arbitrado quando conhecida a receita bruta.

Quadro 2 – Percentuais de Lucro Arbitrado sobre a receita bruta

%	Atividades
9,6%	Atividades de revenda de mercadorias, indústria, transporte de cargas, serviços hospitalares e venda, incorporação e loteamento de imóveis.
1,92%	Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
19,2%	Serviços de transporte, exceto o de carga.
	Pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R$120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte de carga e de profissões regulamentadas.
38,4%	Prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e de transporte.
	Intermediação de negócios.
	Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.
45%	Bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.

Marcelo Coletto Pohlmann.

O Lucro Arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (RIR/99 ou Decreto 3.000/99, art. 535):

> Art. 535. [...]
>
> I - um inteiro e cinco décimos do Lucro Real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
>
> II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
>
> III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
>
> IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
>
> V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
>
> VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
>
> VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;
>
> VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos itens V a VIII referidas no parágrafo anterior, o Lucro Arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.

Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas na receita líquida, auferidos no período de apuração (RIR/99, art. 536).

> Art. 536.
>
> [...]
>
> §3.º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao Lucro Arbitrado para determinação do imposto devido, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no Lucro Real ou que se refiram a período ao qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no Lucro Presumido ou Arbitrado. (BRASIL, 1999)

Valendo-se dos mesmos dados do exemplo dado anteriormente para o Lucro Presumido, vamos verificar como ficaria o imposto devido na hipótese de aplicação da sistemática do Lucro Arbitrado:

Receita bruta do trimestre	
Venda de produtos	R$500.000,00
Serviços de instalação	R$150.000,00
Outras receitas e resultados	
Receitas financeiras	R$25.000,00
Ganhos de capital	R$57.000,00
Outras informações	
Vendas canceladas	R$50.000,00
IRRF s/ receitas financeiras	R$5.000,00
Apuração do Lucro Arbitrado	
Vendas (R$500.000,00 – R$50.000,00) . 9,6%	R$43.200,00
Serviços (R$150.000,00 . 38,4%)	R$57.600,00
Demais receitas e resultados	R$82.000,00
Lucro Arbitrado	R$182.800,00
Cálculo do imposto devido	
Alíquota 15% (R$ 182.800,00 . 15%)	R$27.420,00
Adicional (R$182.800,00 – R$60.000,00) . 10%	R$12.280,00
IRPJ devido no trimestre	R$39.700,00
(–) IRRF s/ receitas financeiras	R$5.000,00
IRPJ a recolher	R$34.700,00

Poderá ser deduzido do valor devido o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal. O arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis.

O Simples Nacional como alternativa de tributação

O Simples Nacional é uma sistemática de apuração e recolhimento de tributos instituída pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC 123/2006). Esse regime de recolhimento de tributos foi delineado para simplificar e facilitar o cumprimento das obrigações fiscais das microempresas e Empresas de Pequeno Porte (EPP), além de reduzir a carga tributária desses segmentos empresariais.

De acordo com a LC 123/2006, para os efeitos do Simples Nacional, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso das microempresas, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$240 mil;

II - no caso das empresas de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$240 mil e igual ou inferior a R$2,4 milhões.

Há muitas situações previstas na LC 123/2006 (art. 3.º, e art. 17) que impossibilitam as pessoas jurídicas de optarem pelo enquadramento no Simples Nacional, mesmo que não ultrapassem os limites de receita bruta anual. Alguns dos casos mais abrangentes e relevantes são destacados a seguir:

- Pessoa jurídica de cujo capital participe outra pessoa jurídica.
- Pessoa jurídica que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior.

- Pessoa jurídica de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da LC 123/2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso III, §4.º do art. 3º.

- Pessoa jurídica cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada pela LC 123/2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite superior a R$240 mil e igual ou inferior a R$2,4 milhões.

- Pessoa jurídica constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo.

- Pessoa jurídica que participe do capital de outra pessoa jurídica.

- Pessoa jurídica que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar.

- Pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade por ações.

- Pessoa jurídica que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

- Pessoa jurídica que tenha sócio domiciliado no exterior.

- Pessoa jurídica que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

- Pessoa jurídica que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão re-

gulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios.

- Que realize cessão ou locação de mão de obra.
- Que realize atividade de consultoria.
- Que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

Conforme o artigo 13 da LC 123/2006, o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);

V - Contribuição para o PIS/PASEP;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

No caso do IPI, do PIS e da COFINS, não abrange o valor devido na importação de bens e serviços do exterior. Além disso, com relação à CPP, certos prestadores de serviços devem continuar calculando e recolhendo essa contribuição de acordo com as normas vigentes para as demais empresas.

O recolhimento na forma desse artigo não exclui a incidência de outros tributos devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

O valor devido mensalmente pela microempresa ou EPP optante pelo Simples Nacional é determinado mediante aplicação das tabelas anexas à LC 123/2006, segundo a atividade desenvolvida pela empresa (LC 123/2006, art. 18). Para efeito de determinação da alíquota, deve-se utilizar a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

Cada tabela é aplicável a um determinado tipo de atividade. As atividades comerciais são tributadas de acordo com a tabela constante do anexo I, conforme tabela a seguir.

Anexo I – Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/ PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>.

As atividades industriais são tributadas de acordo com a tabela constante do anexo II. Veja a tabela a seguir.

Anexo II – Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>.

As atividades de prestação de serviços sujeitam-se às tabelas constantes nos anexos III, IV e V da LC 123/2006, conforme o caso. Dessa forma, se a empresa realiza mais de uma atividade, o total devido resultará da aplicação das tabelas cabíveis a cada uma dessas atividades.

A título de ilustração, veja o seguinte exemplo de apuração do valor mensal devido no caso de uma EPP industrial optante pelo Simples Nacional:

Receita bruta do mês	R$150.000,00
Receita bruta acumulada em 12 meses	R$1.300.000,00[1]
Alíquota aplicável de acordo com o anexo II da LC 123/2006	10,45%
Valor devido no mês (R$ 1.300.000,00 . 10,45%)	R$135.850,00

[1] Não basta multiplicar R$150.000,00 por 12. O valor da Receita Bruta é obtido pela somatória de todas as receitas mensais nos últimos 12 meses. No exemplo, a receita bruta do último mês foi R$150.000,00 que, somadas aos diferentes valores dos outros meses, totalizaram R$1.300.000,00 nos últimos 12 meses.

Com base nesse exemplo, verifica-se que a apuração do valor devido mensalmente pelas empresas optantes pelo Simples Nacional é, como regra geral, bastante singelo, especialmente para as atividades comerciais e industriais.

Há que se registrar a figura acrescida à LC 123/2006 pela LC 128/2008, o chamado Microempreendedor Individual (MEI), ao qual é permitido optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês.

Para tal efeito, considera-se MEI o empresário individual a que se refere o artigo 966 do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002), que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R$36 mil. Não pode optar pela sistemática de recolhimento o MEI:

a) cuja atividade seja tributada pelos anexos IV ou V da LC 123/2006;

b) que possua mais de um estabelecimento;

c) que participe de outra empresa como titular, sócio ou administrador;

d) que contrate empregado.

Obrigações acessórias

A obrigação tributária é principal ou acessória (CTN, art. 113). A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A partir dessa definição legal, podemos dizer, em outras palavras, que as obrigações acessórias são todas aquelas formalidades exigidas do contribuinte pelo Fisco, tais como: a emissão de documentos fiscais, a escrituração

de livros e registros, a apresentação de declarações, bem como o cumprimento de outras formas de controle com o intuito de assegurar a arrecadação tributária.

Com relação ao IRPJ das pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Real, o artigo 251 e seguintes do RIR/99 impõem ao contribuinte as seguintes obrigações acessórias:

- escrituração do Livro Diário e do Livro Razão;
- escrituração do Livro Registro de Inventário;
- escrituração do livro para Registro de Entradas (compras);
- escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR);
- escrituração do livro para registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;
- escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis, a ser realizada diariamente pelo posto revendedor.
- elaboração, ao final de cada período-base, das seguintes demonstrações contábeis: (1) balanço patrimonial, (2) demonstração do resultado do período de apuração e (3) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- conservação em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, dos livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido deverá manter (RIR/99, art. 527):

- escrituração contábil nos termos da legislação comercial (Livro Diário e Livro Razão) ou, alternativamente, Livro-caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
- Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

- em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Como regra geral, as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Arbitrado estão sujeitas às mesmas obrigações acessórias que as demais empresas quanto à documentação comprobatória de suas operações e aos registros contábeis e fiscais. Ocorre que é justamente a falta desses elementos que acaba por acarretar o arbitramento do lucro.

A obrigação acessória para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Arbitrado, na hipótese de o arbitramento ter sido procedido pelo próprio contribuinte, é comprovar, através de livros e documentos, a sua receita bruta, já que essa opção pressupõe o conhecimento da receita bruta do período. No caso de empresas que tiveram seu Lucro Arbitrado mediante procedimento de ofício, via de regra as empresas não dispõem de todos os livros e registros, ficando sujeitas a penalidades por esse motivo.

As microempresas e EPPs optantes do Simples Nacional apresentarão, anualmente, à Receita Federal declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais (LC 123/2006, art. 25). Com relação ao MEI, a declaração conterá tão somente as informações relativas à receita bruta total sujeita ao ICMS, sendo vedada a instituição de declarações adicionais em decorrência da referida Lei Complementar.

As microempresas e EPPs optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

- emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional;

- manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias (declaração) enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes;

- manter Livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária, ou, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas.

O MEI fará a comprovação da receita bruta mediante apresentação do registro de vendas ou de prestação de serviços, ficando, como regra geral, dispensado da emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas pelo referido Comitê Gestor do Simples Nacional.

Ampliando seus conhecimentos

Estudo de caso: o arbitramento do lucro em juízo

Trata-se de acórdão proferido pela Primeira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da Quarta Região (TRF4) na Apelação Cível 2003.04.01.012840-3/PR, relatado pela Juíza Vivian Josete Pantaleão Caminha, onde foi abordada a questão da validade do procedimento adotado pela Receita Federal de arbitramento do lucro.

No caso em análise, temos um contribuinte que não cumpriu as formalidades exigidas para a opção pelo Lucro Real, mais especificamente a escrituração contábil regular, e foi autuado pelo Fisco. Quando executado para pagar a dívida tributária, opôs embargos à execução, mas não conseguiu convencer o juízo de primeiro grau e restou derrotado. Não se conformando com a sentença que lhe foi contrária, recorreu ao TRF4, onde, mais uma vez, não obteve êxito.

O acórdão aborda com maestria as questões elementares que envolvem o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e ajusta-se perfeitamente como estudo de caso sobre o tema presente, permitindo-nos refletir e aprofundar o conteúdo apresentado nesta aula. A seguir, são destacadas as passagens mais relevantes do voto (BRASIL, 2006).

A inconformidade da apelante está fundada na alegação de que a sentença contraria a prova pericial produzida, a qual ampararia sua tese de defesa. Sustenta que o arbitramento do lucro da empresa só pode prevalecer como forma de tributação se no lançamento fiscal forem observados integralmente os critérios legais, e não apenas parcialmente como ocorreu. Contesta, ainda, a posição adotada pelo magistrado frente ao litígio, eis que construída sua convicção a partir de afirmações parciais do perito judicial, quando "a análise do laudo, pela sua complexidade, comporta exame do todo" e induz a conclusão diversa daquela adotada na sentença (fl. 516).

Ordinariamente, a pessoa jurídica submete-se ao Imposto de Renda calculado com base no Lucro Real ou no Lucro Presumido, podendo ainda ser tributada com base no Lucro Arbitrado. "Nos institutos do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrado, em matéria de Imposto de Renda, o que, na verdade, sucede é a adoção, por lei, de uma base de cálculo substitutiva da base de cálculo primária, que é o Lucro Real. A base de cálculo substitutiva já não é, em rigor, o lucro, mas uma realidade diferente – um certo percentual do faturamento [...] No Lucro Presumido, a própria lei prevê duas bases de cálculo alternativas, em que a substituição de uma por outra depende apenas da vontade do contribuinte; no Lucro Arbitrado a lei prevê uma base de cálculo principal ou de primeiro grau e outra subsidiária, ou de segundo grau, que se substitui a primeira, não por opção do contribuinte ou do Fisco, mas por impossibilidade objetiva de aplicação da primeira" (XAVIER, Alberto. Do Lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 128, *apud* PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 808-809).

A opção pelo Lucro Presumido é realizada pelo próprio contribuinte, que, em razão dela, fica dispensado da apuração do Lucro Real e das formalidades que lhe são inerentes. Consequentemente, a migração para o regime do Lucro Real – no qual, aí sim, é relevante o resultado efetivamente obtido pela empresa no exercício fiscal – encontra óbice fático e jurídico na circunstância de que essa forma de tributação pressupõe maiores rigores formais para a aferição do lucro (ou prejuízo) da pessoa jurídica, mediante o confronto de receitas e deduções cabíveis. Apura-se o lucro efetivamente ocorrido para então calcular o tributo devido, ou afastá-lo na hipótese de resultado negativo. Mas para isso é necessário, senão imprescindível, que o contribuinte atenda rigorosamente às disposições da legislação comercial e tributária, mantendo uma escrita contábil complexa e completa. Por essa razão, tem-se afirmado que a opção pelo Lucro Presumido é irretratável para o período fiscal em questão, porque, via de regra, a parte deixa de realizar os controles contábil e fiscal necessários para regime diverso.

Já o Lucro Arbitrado constitui modalidade excepcional de tributação, que se caracteriza pela adoção, por lei, de uma base de cálculo substitutiva, quando a pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real não cumpre corretamente as respectivas obrigações acessórias (tais como manter escrituração na forma das

leis comerciais e fiscais, elaborar e apresentar as demonstrações exigidas etc.), houver fraude ou vícios que comprometem a idoneidade da apuração realizada, ou, ainda, a opção indevida pelo Lucro Presumido. Inviabilizado o cálculo do imposto devido pelo contribuinte com base no Lucro Real ou Presumido, a legislação estabelece parâmetros para fazê-lo de outro modo, inclusive na hipótese de ausência ou irregularidade de sua contabilidade. Sendo realizado o arbitramento pelo Fisco no âmbito do lançamento de ofício, o contribuinte sofrerá as sanções cabíveis, agravando a exigência tributária.

No caso, a própria apelante admite não dispor de todos os livros e documentos contábeis e fiscais obrigatórios (que estariam na posse de terceiro), não tendo sido demonstrado que eles existiam e encontravam-se em poder da mesma à época da ação fiscal.

Analisando a prova pericial, o juízo de primeiro grau entendeu comprovado:

"1) que a empresa embargante optou pelo regime de tributação pelo Lucro Real quando apresentou as declarações de fls. 97/102 e 103/107 (quesito 6.2 de fl. 478);

2) que ao optar pelo Lucro Real a empresa embargante deveria manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (artigo 157, Decreto 85.450/80) e essa empresa descumpriu essa sua obrigação, conforme quesito '2', item 'd' de fl. 474;

3) que o regulamento do Imposto de Renda, ao constatar as irregularidades dos registros fiscais da empresa, permite a apuração do lucro por arbitramento, conforme o quesito 1 de fl. 474 (artigo 399, Decreto 85.450/80).

Portanto, verifica-se que ocorreu o fato jurídico tributável já que, em face das irregularidades apresentadas nos registros fiscais da empresa embargante, houve o lançamento do tributo através da apuração do lucro por arbitramento" (fl. 507).

Tais fundamentos a apelante não logrou refutar consistentemente. Reconheceu a opção pela tributação com base no Lucro Real e defendeu a inexistência de "vícios ou erros contábeis praticados em tal magnitude que impossibilitem a apuração correta dos resultados" (fl. 516), o que não encontra respaldo nas provas documental e pericial existentes nos autos.

O laudo técnico inicia com a seguinte observação:

"Analisando o 'Termo de Verificação Fiscal' transcrito acima, conclui-se que as irregularidades constatadas segundo fiscalização realizada pelos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional [...] na empresa Embargada, são as seguintes:

- A empresa embargante não mantinha escrituração das contas correntes movimentadas pela mesma;
- A escrituração do Livro Diário era efetuada por lançamentos mensais e de forma resumida, sem a adoção de livros auxiliares para registros individualizados." (fls. 460-461)

A seguir, descreve a dívida e os documentos analisados, ressalvando que "Não foi disponibilizada a via original do Livro Diário para constatar as formalidades contábeis intrínsecas e extrínsecas, tais como: rasuras, emendas, termo de encerramento, numeração das folhas etc." "Os livros auxiliares e fiscais, segundo denominação do RIR/80, artigos 160, não foram todos disponibilizados" (fl. 461)[...]

Assim, ainda que tenha sido verificada a correspondência entre os valores constantes das declarações apresentadas pelo contribuinte e os registros nos livros contábeis examinados (fl. 469), a ausência de livro obrigatório (livros auxiliares para registros individualizados), a não escrituração das contas correntes movimentadas e o lançamento incorreto de registros contábeis (lançamentos mensais e de forma resumida no Livro Diário) tornam inidônea a escrituração contábil e fiscal da empresa, legitimando a adoção do regime de Lucro Arbitrado, posto que configurado o descumprimento de obrigação acessória exigível. Nesse sentido, é equivocado argumentar que, em se tratando de "irregularidades de menor gravidade", deveria ser mantida a tributação pelo Lucro Real, por contrariar expressa disposição legal.

Ademais, se o acervo documental disponibilizado ao perito é deficitário, insuficiente (o que é admitido pela apelante), tal fato depõe contra a procedência da ação, porque, como vimos, os documentos faltantes estavam ou deveriam estar na posse da empresa, por pertencerem à mesma.

A par disso, não foram afastadas as irregularidades apontadas pelo Fisco, nem há substrato documental para a apuração do Lucro Real auferido pela empresa.

Com relação ao lançamento fiscal em si, não há nada de irregular, porquanto realizado com base em elementos da realidade da empresa. Segundo consta no laudo pericial, o arbitramento do lucro referente ao exercício de 1991 valeu-se dos valores constantes na declaração de Imposto de Renda – Lucro Real, sendo adotado idêntico procedimento em relação ao arbitramento do lucro referente ao exercício de 1992 (fl. 462).

Consta, ainda, no laudo pericial, que "Na base de cálculo para apuração do Lucro Arbitrado não foram adicionados valores referentes a depósitos bancários. Conforme docs. de fls. 291/292 foram utilizados somente os valores declarados a título de 'Receita de Revenda de Mercadoria' e 'Receita de Prestação de Serviços' constantes nas Declarações de Rendimentos de fls. 97/verso e 102/verso" (fl. 475).

E, como já dissemos anteriormente, no regime de Lucro Arbitrado, a tributação envolve a utilização de base substitutiva, não relacionada ao Lucro Real, este sim como resultado do cotejo de receitas, deduções e prejuízos.

Ante o exposto, nego provimento à apelação.

É o voto.

Atividades de aplicação

1. Para fins de apuração do IRPJ, quais as sistemáticas de apuração previstas na legislação? Pelo que você observou, qual delas é a mais vantajosa para o contribuinte, ou seja, qual delas resulta no menor imposto devido?

2. Leia atentamente as afirmativas a seguir e assinale com **V** para a(s) alternativa(s) verdadeira(s) e **F** para a(s) alternativa(s) falsa(s):

   (   ) A alíquota do IRPJ é de 15%, mais um adicional de 10% incidentes sobre o lucro tributável excedente a R$60 mil, na hipótese de período de apuração trimestral, e de R$240 mil, na hipótese de período de apuração anual.

   (   ) Para fins de tributação do IRPJ, toda e qualquer empresa que auferir, no ano-calendário, receita bruta inferior a R$48 milhões poderá optar pela sistemática do Lucro Presumido.

( ) Para fins de apuração do IRPJ pela sistemática do Lucro Real, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido os custos, despesas, encargos, perdas, provisões e participações não dedutíveis na apuração do imposto.

3. A indústria da Móveis Exemplo S/A fabrica móveis de escritório e os vende através de sua rede de representantes espalhados pelo país. Com base nas informações abaixo, relativas ao primeiro trimestre de 2009, apure o IRPJ devido segundo as sistemáticas do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrado.

Receitas do trimestre	
Venda de produtos	R$2.000.000,00
Receitas financeiras	R$150.000,00
Ganhos de capital	R$20.000,00
Outras informações	
Devoluções de vendas	R$100.000,00

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

______. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei 5.452, de 1.º de maio de 1943, da Lei 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990 e revoga as Leis 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

_______. Lei Complementar 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp128.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

_______. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

_______. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

_______. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

_______. Ministério da Fazenda. Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.receita.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

_______. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação Cível 2003.04.01.012840 3/PR. Comércio de Derivados de Petróleo Nateo Ltda. e União Federal. Relatora Juíza Vivian Josete Pantaleão Caminha. DJ, 8 fev. 2006.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**: interpretação e prática. São Paulo: IR Publicações, 2009.

Gabarito

1. Existem três sistemáticas típicas de apuração do IRPJ: as sistemáticas do Lucro Real, do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrado. Paralelamente, há que considerar a sistemática do Simples Nacional, que permite um regime simplificado de apuração dos tributos empresariais, entre eles o IRPJ. Não é possível afirmar, *a priori*, qual a alternativa mais vantajosa, pois é necessário verificar, em cada caso, qual a opção que conduzirá à menor carga tributária, ainda mais considerando que a escolha da sistemática terá implicações no recolhimento de outros tributos. O que podemos afirmar, simplesmente, é que, independente da hipótese concreta, o IRPJ devido pelo Lucro Arbitrado jamais será inferior ao devido pelo Lucro Presumido.

2. V, F, F.

3. IRPJ devido pelo Lucro Presumido: R$74.500,00.

   IRPJ devido pelo Lucro Arbitrado: R$82.100,00.

   Resolução:

Apuração do Lucro Presumido	
Vendas (R$2.000.000,00 – R$100.000,00) . 8%	R$152.000,00
Demais receitas e resultados	R$170.000,00
Lucro Presumido	R$322.000,00
Cálculo do imposto devido	
Alíquota 15% (R$322.000,00 . 15%)	R$48.300,00
Adicional (R$322.000,00 – R$60.000,00) . 10%	R$26.200,00
IRPJ devido no trimestre	R$74.500,00

Apuração do Lucro Arbitrado	
Vendas (R$2.000.000,00 – R$100.000,00) . 9,6 %	R$182.400,00
Demais receitas e resultados	R$170.000,00
Lucro Presumido	R$352.400,00
Cálculo do imposto devido	
Alíquota 15% (R$ 352 . 400,00 . 15%)	R$52.860,00
Adicional (R$352.400,00 – R$60.000,00) . 10%	R$29.240,00
IRPJ devido no trimestre	R$82.100,00



IRPJ – sistemática do Lucro Real

Nesta aula analisaremos as regras que regem a apuração do IRPJ pela sistemática do Lucro Real. Serão abordadas e discutidas questões relativas às pessoas jurídicas que estão obrigadas à apuração do Lucro Real, aos períodos de apuração previstos, às despesas e a outros itens não dedutíveis do imposto, às receitas e aos resultados não tributáveis, à compensação de prejuízos fiscais acumulados, às obrigações acessórias que são impostas pelo Fisco, entre outros aspectos.

O objetivo primordial desta aula é desenvolver a capacidade do aluno de identificar, interpretar e aplicar corretamente as regras que regem a sistemática do Lucro Real e, a partir disso, calcular corretamente o IRPJ a recolher e cumprir as demais obrigações pertinentes a essa sistemática de apuração do imposto.

Pessoas jurídicas obrigadas ao Lucro Real

A sistemática do Lucro Real é aquela onde o IRPJ é calculado a partir do resultado contábil do contribuinte, ajustado por adições, exclusões e compensações determinadas pelo Fisco, e sua metodologia de cálculo será aprofundada nos tópicos seguintes. Ficam sujeitas obrigatoriamente a essa sistemática as pessoas jurídicas (Lei 9.718/98):

> Art. 14. Estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas:
>
> I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R$48 milhões, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
> II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
> III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
> IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
> V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

> VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).
>
> VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluída pela MP 472, de 15 de dezembro de 2009). (BRASIL, 1998)

Para fins de aferição do limite de R$48 milhões, a receita total compreende a receita bruta e as demais receitas operacionais, tais como as receitas financeiras, e não operacionais, como é o caso dos ganhos de capital. A receita bruta, por sua vez, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (o caso mais comum são as comissões nas operações de intermediações de negócios).

Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. São exemplos desses impostos que não se incluem na receita bruta o IPI e o ICMS, este último apenas quando cobrado a título de substituição tributária.

Independentemente das atividades que exerçam ou do montante da receita bruta anual, as demais pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos do artigo 14 da Lei 9.718/98 poderão apurar seus resultados tributáveis com base na sistemática do Lucro Real.

Períodos de apuração

Na sistemática do Lucro Real, há duas alternativas de período de apuração possibilitadas pelo Fisco: a trimestral e a anual. Na alternativa trimestral, os períodos de apuração devem ser encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A pessoa jurídica que optar pelo período anual deverá apurar o Lucro Real em 31 de dezembro de cada ano (RIR/99, art. 221). Nesse caso, ficará sujeita ao recolhimento mensal do imposto por estimativa, podendo reduzir, suspender ou mesmo ficar dispensada do recolhimento mensal caso comprove que o Lucro Real acumulado no ano é inferior ao estimado.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento. Da mesma forma, na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Quatro vantagens, ao menos, podem ser apontadas em favor da escolha do período anual: (1) menor custo administrativo, uma vez que os procedimentos de apuração do Lucro Real são realizados uma vez ao ano, enquanto que, no período trimestral, são quatro apurações a cada ano; (2) por essa mesma razão, há menor chance de cometer infrações; (3) possibilidade de compensação de prejuízos sem restrições dentro do próprio ano, pois no período trimestral há a limitação de 30% de um trimestre para o outro; (4) possibilidade de pagar mais IRPJ no período trimestral devido ao adicional incidir sobre o lucro excedente a R$60 mil, enquanto que no anual incide sobre R$240 mil, o que pode redundar em maior imposto devido.

Recolhimento mensal por estimativa

"Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada" (BRASIL, 1999). Na verdade, o que a lei quer dizer, nesse caso, é que a pessoa jurídica, ao recolher por estimativa mensal, está optando automaticamente pelo período anual para fins de apuração do Lucro Real. A opção será manifestada com o pagamento do imposto estimado correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade e será irretratável para todo o ano-calendário (RIR/99, art. 222).

Como regra geral, a base de cálculo do imposto, em cada mês, é determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente. Nessa regra incluem-se as atividades de venda de produtos, de revenda de mercadorias, de prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga.

De acordo com o artigo 3.º, §7.º, da Instrução Normativa SRF 93/97, também será aplicado o percentual de 8% às receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda. Nessa hipótese, deve ser considerado como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. O quadro 1 detalha as atividades e os respectivos percentuais de lucro estimado aplicáveis.

Quadro 1– Atividades e respectivos percentuais de lucro estimado

%	Atividade
8%	Regra geral: atividades de revenda de mercadorias, indústria, transporte de cargas, serviços hospitalares.
1,6%	Revenda, para consumo, de combustível derivado do petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
16%	Serviços de transporte, exceto o de carga.
	Bancos, corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.
	Prestadoras de serviços em geral, exceto hospitalares, de transporte de carga e de profissões regulamentadas, cuja receita bruta anual seja de até R$120.000,00.
32%	Prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e de transporte.
	Intermediação de negócios.
	Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.
	Assessoria creditícia e *factoring*.

Marcelo Coletto Pohlmann.

Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não incluídas na receita bruta de vendas e serviços serão acrescidos à base de cálculo para fins de apuração do lucro estimado do mês. Essa regra não se aplica aos rendimentos tributados relativos a aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial.

Nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, o ganho de capital corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

No caso das instituições financeiras, das sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e das sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, podem ser deduzidos da receita bruta as:

- despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;

- despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;
- despesas de cessão de créditos;
- despesas de câmbio;
- perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa;
- perdas nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado pelo órgão competente, ou através de fundos de investimento, para a carteira própria dessas entidades.

As empresas de seguros privados, por sua vez, podem deduzir da receita bruta o cosseguro[1] e resseguro[2] cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios e a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

Da mesma forma, as entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização podem deduzir a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas. No caso de operadoras de planos de assistência à saúde, podem ser deduzidas as corresponsabilidades cedidas e a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas.

O imposto a ser pago mensalmente é determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de 15%. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R$20 mil fica sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de 10% (RIR/99, art. 228).

Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica pode deduzir, do imposto apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, bem como os incentivos de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), doações aos fundos da Criança e do Adolescente, atividades culturais ou artísticas, e atividade audiovisual. No caso em que o imposto retido na fonte seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto mensal a pagar relativo aos meses subsequentes (RIR/99, art. 229).

[1] Cosseguro: divisão de um risco segurado entre vários seguradores, ficando cada um deles responsável direto por uma quota-parte determinada do valor total do seguro. (Disponível em: <www.susep.gov.br/menubiblioteca/glossario.asp>.)

[2] Resseguro: operação pela qual o segurador, com o fito de diminuir sua responsabilidade na aceitação de um risco considerado excessivo ou perigoso, cede a outro segurador uma parte da responsabilidade e do prêmio recebido. (Disponível em: <www.susep.gov.br/menubiblioteca/glossario.asp>.)

Dispensa, redução e suspensão do imposto

As figuras da suspensão, redução e dispensa do pagamento do IRPJ somente ocorrem quando o contribuinte opta pelo regime de apuração anual do Lucro Real e, por essa razão, fica sujeito ao recolhimento mensal do imposto sobre o lucro estimado.

> Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no Lucro Real do período em curso. (BRASIL, 1999)

A dispensa, por sua vez, ocorre quando a pessoa jurídica demonstra, através de balanços ou balancetes mensais, a existência de prejuízos fiscais apurados já a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Conclui-se que, com relação ao mês de janeiro, apenas poderemos ter redução ou a dispensa do pagamento do imposto, uma vez que a suspensão pressupõe a existência de recolhimentos no mês ou nos meses anteriores, o que não é possível nesse caso, já que janeiro é o primeiro mês do ano-calendário. A redução ocorrerá na hipótese em que a pessoa jurídica demonstrar, através de balanço ou balancete, que o imposto apurado sobre o Lucro Real no mês de janeiro é inferior ao calculado sobre o lucro estimado.

Os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário. Além disso, somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário em curso.

Apuração do Lucro Real

Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei. A determinação do Lucro Real é precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

Entenda-se por leis comerciais as disposições da Lei 6.404/76 e do Código Civil, além das normas expedidas por órgãos reguladores como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN), no âmbito de suas competências. O quadro 2 apresenta a estrutura básica da demonstração do resultado do exercício estabelecida pela Lei 6.404/76.

Quadro 2 – Demonstração do resultado do exercício segundo a Lei 6.404/76

RECEITA BRUTA OPERACIONAL
Receita de vendas e serviços
(–)DEDUÇÕES DE VENDAS
Devoluções de vendas / Vendas canceladas
Tributos sobre as vendas e serviços
= RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL
(–)CPV / CMV / CSP
= LUCRO BRUTO
(–)DESPESAS COMERCIAIS
(–)DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS
(+/–)RECEITAS/DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS
Despesas financeiras
(–)Receitas financeiras
(+/–) OUTRAS RECEITAS/DESPESAS OPERACIONAIS
= LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO OPERACIONAL
(+/–)OUTRAS RECEITAS E DESPESAS
= LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ANTES DO IRPJ E DA CSLL
(–)PROVISÃO PARA O IRPJ E A CSLL
(–)PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS
= LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Marcelo Coletto Pohlmann.

Para fins de apuração do Lucro Real, o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações nos lucros. Uma das alterações procedidas na Lei 6.404/76 pela 11.941/2009 foi na denominação das "receitas e despesas não operacionais", que passaram a ser qualificadas como "outras receitas e despesas". A legislação do IRPJ, entretanto, continua qualificando tais receitas, despesas e resultados como "não operacionais", ao menos por enquanto.

Apenas para exemplificar, o caso mais corriqueiro de resultado não operacional são os ganhos e perdas de capital, ou seja, o resultado na alienação ou baixa de bens do ativo imobilizado, do ativo intangível ou de investimentos permanentes.

Diante do exposto, o contador tributarista deve levar em conta essa diversidade de tratamento dada pela legislação fiscal em contraposição à legislação comercial ou societária no processo de análise, interpretação e aplicação das normas contábeis e fiscais.

Retomando a questão da fórmula de cálculo do Lucro Real, percebe-se claramente que a sua apuração tem como ponto de partida o lucro contábil, sobre o qual são realizados ajustes. Esses ajustes são procedidos única e exclusivamente em função de determinações da legislação do IRPJ. A equação básica de cálculo do Lucro Real segue o esquema apresentado no quadro 3.

Quadro 3 – Esquema básico de apuração do Lucro Real

Lucro líquido do exercício (antes do IRPJ e após as participações nos lucros)
(+) Ajustes do lucro líquido
Adições
(–) Exclusões
(–) Compensações
(=) Lucro Real

Marcelo Coletto Pohlmann.

Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do Lucro Real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do Lucro Real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. Essas espécies de adições ou exclusões são denominadas usualmente de ajustes intertemporais.

A seguir, vamos analisar mais detalhadamente os ajustes do lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real.

Adições

As adições ao lucro líquido são de duas espécies básicas (RIR/99, art. 249): (1) custos, despesas, encargos, perdas, provisões e participações não dedutíveis na apuração do imposto; e (2) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos no lucro líquido, mas que devem ser computados na determinação do Lucro Real.

Na primeira espécie, temos valores escriturados como despesa em contas do resultado do período e que, por essa razão, já foram computados, ou seja,

deduzidos desse lucro. E por que eles devem ser adicionados? Porque a legislação fiscal não permite que essas despesas sejam deduzidas para fins de apuração do Lucro Real. A essa categoria de adição podemos chamar genericamente de "despesas não dedutíveis". Exemplo desse tipo de despesa são os gastos com brindes, que não têm a sua dedutibilidade permitida pelo Fisco para fins do IRPJ.

A segunda espécie de adição, que chamaremos de "outras adições", é composta por valores que não foram computados no resultado do período corrente, mas que devem ser oferecidos à tributação nesse período. Esse tipo de ajuste é controlado extracontabilmente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e não afeta a contabilidade da empresa. Exemplo desse tipo de adição é o ajuste decorrente das regras do preço de transferência nas exportações.

Despesas não dedutíveis

As despesas não dedutíveis podem ser decorrência da aplicação de uma regra específica ou de regras que estabelecem requisitos gerais para a dedutibilidade de despesas. Com relação às despesas operacionais, o artigo 299 do RIR/99 estabelece algumas regras e princípios gerais que regem a sua dedutibilidade. Segundo o referido dispositivo, são operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Diante dessa definição, o primeiro requisito para que a despesa seja dedutível do IRPJ é que ela seja necessária às atividades da empresa.

O §1.º desse mesmo artigo 299, por sua vez, esclarece que "despesa necessária" são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Para completar o quadro conceitual, o §2.º do mesmo artigo estabelece, ainda, que as despesas operacionais admitidas são aquelas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Assim, podemos resumir o conjunto de princípios ou regras gerais estabelecidas pelo Fisco para fins de aceitação da dedutibilidade das despesas operacionais dizendo que, para tanto, elas devem ser necessárias às atividades da empresa, bem como usuais ou normais nessas atividades.

A implicação prática dessa regra geral é que qualquer despesa realizada pelo contribuinte que não atenda a esses requisitos de necessariedade e usu-

alidade será considerada indedutível para fins de apuração do Lucro Real, não sendo necessário que o Fisco enumere todos os casos para que se tenha esse efeito. As multas de trânsito, por exemplo, não são consideradas necessárias às atividades da empresa, uma vez que decorrem de infrações à legislação, razão pela qual não são dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real.

Ocorre que, ao lado dessas regras e princípios gerais que regem a dedutibilidade, a legislação estabelece expressamente casos específicos de indedutibilidade de despesas. A principal razão que leva o Fisco a especificar casos de indedutibilidade é eliminar qualquer dúvida jurídica plausível sobre o tratamento fiscal de determinadas despesas.

Muitas despesas poderiam ser livremente deduzidas sob o argumento de que, na visão do contribuinte, seriam necessárias e usuais em suas atividades, enquanto que no entendimento do Fisco as despesas não seriam necessárias ou usuais – sem esquecer, também, casos em que, por razões de política tributária, pode não haver interesse do Fisco em permitir a sua dedução. Essa situação geraria muita insegurança jurídica e muitos litígios entre Fisco e contribuinte, razão pela qual o legislador optou por especificar casos de despesas indedutíveis.

São inúmeros os casos específicos de despesas não dedutíveis estabelecidos pelo Fisco, entre os quais podemos destacar:

- o resultado negativo da equivalência patrimonial, decorrente da avaliação de participação permanente em controladas e coligadas avaliadas pelo valor do patrimônio líquido (RIR/99, art. 389);

- as provisões, exceto as para férias, 13.º salários e as provisões técnicas compulsórias das companhias de seguros e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada (RIR/99, artigos 335-338). Excetua-se, também, a provisão para perda de estoques, calculada no último dia de cada período de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido das editoras, distribuidores e livreiros, correspondente a 1/3 (um terço) do valor do estoque existente naquela data (Lei 10.753/03, art. 8.º);

- os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos na legislação do IRPJ (RIR/99, art. 249, parágrafo único, III);

- as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day-trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (RIR/99, art. 249, IV);
- as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, salvo se integraram a remuneração tributada do beneficiário (RIR/99, art. 249, V);
- as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (RIR/99, art. 249, VI);
- as doações, exceto as efetuadas a instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que satisfaçam os requisitos do artigo 213 da CF, até o limite de 1,5% do lucro operacional, antes da sua dedução; ou as efetuadas a entidades beneficentes, reconhecidas como de utilidade pública, até o limite de 2% do lucro operacional, antes da sua dedução (RIR/99, art. 249, VII);
- as despesas com brindes (RIR/99, art. 249, VIII);
- o valor da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), registrado como custo ou despesa operacional (RIR/99, art. 249, IX);
- as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de *swap*[3], que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (RIR/99, art. 249, X);
- as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (RIR/99, art. 344, 5.º);
- as perdas no recebimento de créditos registrados nas despesas que não atendam aos requisitos e aos limites estabelecidos no art. 340 do RIR/99;

Art. 340. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do Lucro Real, observado o disposto neste artigo.

§1.º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

[3] Em finanças, *swap* (em português, "permuta") são operações em que há troca de posições quanto ao risco e rentabilidade, entre investidores. O contrato de troca pode ter como objeto moedas, *commodities* ou ativos financeiros. As *swaps* mais comuns no mercado brasileiro são:

(I) *swap* de taxa de juros – troca da taxa de juros prefixados por juros pós-fixados (conforme a variação dos CDI, por exemplo, que é um ativo financeiro corrigido pela taxa diária de juros) ou o inverso, para quem quer evitar o risco de uma alta nos juros;

(II) *swap* cambial – troca de taxa de variação cambial (variação do preço do dólar) por juros pós-fixados. (Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Swap>.)

II - sem garantia, de valor:

a) até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de cinco mil reais, até trinta mil reais, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no §5.º.

§2.º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas "a" e "b" do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.

§3.º Para os fins desta Subseção, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.

§4.º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

§5.º A parcela do crédito, cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo.

§6.º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas. (BRASIL, 1999)

- a parcela dos juros sobre o capital pago ou creditado aos sócios ou acionistas em desacordo com as regras e limites estabelecidos no artigo 347 do RIR/99, que são as seguintes: os juros devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido, a taxa é limitada à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e o pagamento ou crédito é condicionado à existência de lucro, ou de lucros acumulados e reservas (exceto a de reavaliação), em montante igual ou superior ao dobro dos juros;

- os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder ao preço ou valor de mercado (RIR/99, art. 351, 1.º);

- os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (RIR/99, art. 353, I);
- as participações nos lucros atribuídas a partes beneficiárias de emissão da própria pessoa jurídica, a seus administradores e a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório (RIR/99, art. 463);
- os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa por força de depósito do seu montante integral, de reclamações ou recursos administrativos, ou de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em ações judiciais (RIR/99, art. 344, 1.º);
- as contraprestações de arrendamento mercantil, o aluguel, as despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei 9.249/95, art. 13, II e III);
- as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei 9.249/95, art. 13, V). Na determinação da Lucro Real, o valor das contribuições para a previdência privada e para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi) cujo ônus seja da empresa não poderá exceder a 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa (Lei 9.532/97, art. 11, 2.º).

Outras adições

Além das despesas não dedutíveis registradas contabilmente no resultado do período, temos outras adições relativas a valores que não transitaram pelo resultado contábil do período corrente, mas que devem ser consideradas como ajuste para apuração do Lucro Real por expressa disposição legal. Eis alguns exemplos desse tipo de adição:

- os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei 9.249/95, arts. 25-27);
- os ajustes decorrentes de métodos de preço de transferência, nas hipóteses de transferências internacionais de bens, serviços, direitos e juros entre pessoa residente no Brasil e pessoa vinculada residente no exterior, pessoa residente no Brasil e pessoa residente em país considerado paraíso fiscal (Lei 9.430/96, arts. 18-24);
- o valor realizado da reserva de reavaliação em decorrência de utilização para aumento do capital social ou de alienação ou baixa dos bens reavaliados (RIR/99, art. 435). Registra-se que a Lei 11.638/2007 eliminou a figura da reavaliação espontânea anteriormente prevista na Lei 6.404/76, ou seja, desde a vigência dessa lei, as reavaliações estão vedadas.

Exclusões

O artigo 250 do RIR/99 trata das exclusões do lucro líquido, que são de duas espécies, referidas a seguir na ordem inversa da constante do referido dispositivo legal para fins didáticos, uma vez que nos permite iniciar pela espécie de mais fácil compreensão: (1) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos no lucro líquido, mas que não são tributados; (2) valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ, mas que não foram computados no lucro líquido.

Na primeira espécie, temos simplesmente os valores que foram registrados na escrituração contábil da empresa no resultado do exercício corrente como receitas, rendimentos e resultados positivos, mas que, por disposição expressa da legislação fiscal, não são tributáveis, ou seja, não sofrem a incidência do IRPJ.

Na segunda categoria está o que podemos denominar de "outras exclusões", consistente de valores que podem ser deduzidos do lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real, mas que não foram registrados contabilmente a débito do resultado do exercício corrente como despesa ou sob qualquer outra denominação.

Receitas e resultados não tributáveis

Diferentemente das adições, o rol de exclusões não é extenso. Exemplos de receitas e resultados não tributáveis são:

- o resultado positivo da equivalência patrimonial (RIR/99, art. 389);
- o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, desde que adotadas as providências judiciais necessárias para a cobrança se o valor do crédito for superior a R$30 mil (RIR/99, art. 342);
- os lucros e dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição;
- os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (RIR/99, art. 250, "a");
- o valor das reversões de provisões não dedutíveis que haviam sido adicionadas ao lucro líquido de períodos anteriores;
- o valor dos créditos recuperados que haviam sido baixados e adicionados ao lucro líquido de períodos de apuração anteriores.

Outras exclusões

Relativamente à segunda espécie de exclusão, podemos destacar os seguintes casos:

- o valor da depreciação acelerada incentivada decorrente de leis específicas, como a Lei 11.196/2005, a Lei 11.727/2008 e a Lei 11.774/2008;
- o valor da amortização acelerada incentivada decorrente da Lei 11.196/2005;
- o valor da depreciação acelerada relativamente aos bens do ativo imobilizado (máquinas e implementos agrícolas, veículos de cargas e utili-

tários rurais, reprodutores e matrizes etc.), exceto a terra nua, quando destinados à produção. Esses bens podem ser depreciados integralmente no próprio ano-calendário de aquisição (RIR/99, art. 314);

- o valor da exaustão mineral incentivada a que fazem jus as empresas de mineração (RIR/99, arts. 331-333); e
- os dispêndios com pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica de que tratam os artigos 19 e 19-A da Lei 11.196/2005.

Compensação de prejuízos fiscais

Para fins de apuração do Lucro Real, a pessoa jurídica pode compensar o prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores, limitada a compensação a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do Lucro Real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite estabelecido.

A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, reserva de lucros, capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação.

Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o mesmo limite de 30%. Essa restrição não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caídos em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata. Dessa forma, essas perdas de capital podem ser compensadas com o lucro líquido operacional (RIR/99, art. 511).

O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de

apuração posteriores, não se aplicando a ele o limite de 30% sobre o lucro ajustado pelas adições e exclusões (RIR/99, art. 512).

> Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.
>
> Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.
>
> Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.
>
> Art. 515. O prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação (SCP) somente poderá ser compensado com o Lucro Real decorrente da mesma SCP.
>
> Parágrafo único. É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo. (BRASIL, 1999)

Deduções do imposto devido

Diferentemente das exclusões e compensações, as deduções do imposto são parcelas diretamente subtraídas do valor do imposto para o fim de calcular o valor líquido a pagar. Essas deduções do imposto podem ser decorrentes de parcelas já recolhidas ou retidas ao longo do período de apuração, como são os casos do IRPJ recolhido mensalmente por estimativa e do imposto retido na fonte (IRRF) sobre receitas e rendimentos que integram o resultado do período.

Podem, também, ser originadas de incentivos fiscais estabelecidos pelo governo com o objetivo de estimular determinados gastos e investimentos das empresas. Nesse caso, convencionou-se chamar essa última espécie de "deduções incentivadas". Várias atividades recebem a benesse do governo através de incentivos fiscais, destacando-se as relacionadas às áreas sociais, culturais e tecnológicas.

Como regra geral, esses incentivos são instituídos e regulados por legislação própria e estão intrinsecamente ligados às políticas públicas que visam dar cumprimento. Assim, novos incentivos são instituídos na medida do interesse público, bem como outros já existentes podem ser reduzidos ou, até mesmo, extintos ou substituídos. As principais deduções incentivadas atualmente em vigor são abordadas a seguir.

Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)

A pessoa jurídica pode deduzir, do imposto devido, o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto (15%) sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador, aprovados junto ao Ministério do Trabalho. O valor máximo da dedução, por refeição, não poderá ultrapassar R$1,99 e o total a ser deduzido está limitado a 4% do imposto devido, sendo que a despesa é dedutível para fins de apuração do Lucro Real. O eventual gasto excedente, efetivamente realizado pelo contribuinte, em relação ao limite de 4% do imposto devido, poderá ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (RIR/99, arts. 581-589).

Fundo de Amparo à Criança e ao Adolescente

A pessoa jurídica pode deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total das doações efetuadas aos fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente – nacional, estaduais ou municipais – devidamente comprovadas, vedada a dedução como despesa operacional, ou seja, a despesa deve ser adicionada ao lucro líquido. O limite máximo de dedução permitida é de 1% do imposto devido (RIR/99, art. 591).

Atividades culturais ou artísticas

A pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real pode deduzir do imposto devido as contribuições efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac). A dedução a este título não poderá exceder a 4% do imposto devido.

O valor da dedução dependerá do tipo de gasto. Os limites para os projetos aprovados nos termos dos artigos 25 e 26 da Lei 8.313/91 são: (1) 40% do somatório das doações e (2) 30% do somatório dos patrocínios. Para os projetos aprovados nos termos do artigo 18 da Lei 8.313/91, alterado pela Lei 9.874/99, os limites são os seguintes: (1) 100% do somatório das doações e (2)100% do somatório dos patrocínios.

A pessoa jurídica que tiver projeto aprovado nos termos dos artigos 25 e 26 da Lei 8.313/91, além de efetuar as deduções do imposto devido, não

terá prejudicado o direito de deduzir, para fins de apuração do Lucro Real, o valor relativo às doações e/ou aos patrocínios como despesa operacional. Por outro lado, a empresa que tiver projeto aprovado nos termos do artigo 18 da Lei 8.313/91, e fizer jus à dedução do Imposto de Renda, não poderá efetuar qualquer dedução do valor correspondente às doações ou patrocínios como despesa operacional, para fins de apuração do Lucro Real; ou seja, deverá adicionar ao lucro líquido (RIR/99, arts. 475-483).

Atividade audiovisual: investimento em projetos audiovisuais

Até o exercício financeiro de 2010, a pessoa jurídica que atender às condições do Decreto 6.304/2007 poderá deduzir do imposto devido as quantias referentes a investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente e em projetos específicos na área audiovisual, cinematográfica de exibição, distribuição e infraestrutura técnica, apresentados por empresa brasileira, mediante a aquisição de quotas representativas de direitos de comercialização, caracterizadas por certificados de investimentos.

A dedução está limitada a 3% do imposto devido, e só se aplica aos investimentos realizados no mercado de capitais em favor de projetos de produção independente, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura. O investimento realizado em atividades audiovisuais é contabilizado no Ativo Realizável, mas pode ser excluído para fins de apuração do Lucro Real (RIR/99, arts. 484-489).

Atividade audiovisual: patrocínios a projetos audiovisuais

Até o exercício fiscal de 2016, inclusive, as pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Real podem deduzir do imposto devido as quantias referentes a patrocínio a projeto previamente aprovado pela Agência Nacional do Cinema (ANCINE) para a produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente (Decreto 6.304/2007, art. 5.º, I) e em projetos específicos da área audiovisual, cinematográfica de exibição, distribuição e

infraestrutura técnica, cujo projeto tenha sido apresentado por empresa brasileira (Decreto 6.304/2007, art. 5.º, II).

Os projetos devem ser previamente aprovados pela ANCINE (Decreto 6.304/2007, art. 15). A dedução fica limitada a 4% do valor do imposto sobre a renda devido antes do adicional. O valor do patrocínio não poderá ser deduzido como despesa para fins de determinação do Lucro Real.

Atividade audiovisual: aquisição de quotas dos FUNCINES

Até o período de apuração relativo ao ano-calendário de 2016, inclusive, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no Lucro Real podem deduzir do Imposto de Renda devido parcela do valor correspondente às quantias aplicadas na aquisição de quotas dos Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional (FUNCINES).

A dedução pode ser efetuada do imposto devido calculado com base no lucro estimado apurado mensalmente ou no Lucro Real apurado trimestralmente ou, ainda, no saldo do imposto apurado no ajuste anual. A dedução está limitada a 3% (três por cento) do imposto devido. O valor dos investimentos efetuados com aquisição de quotas dos FUNCINES não pode ser deduzido do lucro líquido para fins de determinação do Lucro Real (Lei 11.437/2006, art. 20)

Programas de desenvolvimento tecnológico

A pessoa jurídica titular de Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) ou de Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA), nos termos dos Decreto 949/93, pode deduzir do imposto devido o valor equivalente ao resultado da aplicação da alíquota de 15% sobre o total dos dispêndios realizados em atividades de desenvolvimento tecnológico no período de apuração. A dedução do imposto a este título não poderá exceder, isoladamente, a 4% do Imposto de Renda devido. Para os projetos aprovados até 03/06/1993, esse limite é de 8%.

Incentivos ao desporto

A partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2015, inclusive, poderão ser deduzidos do Imposto de Renda devido, apurado em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte (Lei 11.438/2006). O limite de dedução é de 1% do imposto devido. A despesa com o patrocínio ou doação não é dedutível da base de cálculo do imposto.

Limites das deduções incentivadas

Para os fins de cálculo dos incentivos de dedução do imposto, deve ser excluída, do Imposto de Renda devido, a parcela do imposto correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior (Lei 9.323/96, arts. 1.º e 3.º; Lei 9.430/96, art. 16, §4º). Além disso, na determinação dos limites dos incentivos, não é permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal do adicional do Imposto de Renda (Lei 9.249/95, art. 3.º, 4.º). O quadro 4 resume os incentivos e os respectivos limites individuais de dedução.

Quadro 4 – Limites individuais das deduções incentivadas

<table>
<tr><th>Incentivo</th><th>Limite individual</th></tr>
<tr><td>Operação de caráter cultural (arts. 25 e 26 da Lei 8.313/91)</td><td rowspan="4">4%</td></tr>
<tr><td>Operação de caráter cultural (art. 18 da Lei 8.313/91)</td></tr>
<tr><td>Operações de caráter cultural (§6.º do art. 39 da MP 2.228-1/2001)</td></tr>
<tr><td>Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)</td></tr>
<tr><td>PDTI/PDTA (aprovado até 03/06/1993)</td><td>8%</td></tr>
<tr><td>PDTI/PDTA (aprovado após 03/06/1993)</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>Produção de obras e projetos audiovisuais</td><td rowspan="2">3%</td></tr>
<tr><td>Aquisição de quotas dos FUNCINES</td></tr>
<tr><td>Patrocínio a projetos audiovisuais</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente</td><td rowspan="2">1%</td></tr>
<tr><td>Atividades de caráter desportivo</td></tr>
</table>

Marcelo Coletto Pohlmann.

As deduções incentivadas estão sujeitas, ainda, a limites globais ou coletivos. Esses limites estão detalhados no quadro 5.

Quadro 5 – Limites coletivos das deduções incentivadas

Incentivo	Limite coletivo
Operação de caráter cultural (arts. 25 e 26 da Lei 8.313/91)	4%
Operação de caráter cultural (art. 18 da Lei 8.313/91)	
Operações de caráter cultural (§6.º do art. 39 da MP 2.228-1/2001)	
Patrocínio a projetos audiovisuais	
Produção de obras e projetos audiovisuais	
Aquisição de quotas dos FUNCINES	
Operação de caráter cultural (arts. 25 e 26 da Lei 8.313/91)	4%
Operação de caráter cultural (art. 18 da Lei 8.313/91)	
Operações de caráter cultural (§6.º do art. 39 da MP 2.228-1/2001)	
Patrocínio a projetos audiovisuais	
Produção de obras e projetos audiovisuais	3%
Aquisição de quotas dos FUNCINES	
Patrocínio a projetos audiovisuais	
Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)	8%
PDTI/PDTA (aprovado até 03/06/1993)	
Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)	4%
PDTI/PDTA (aprovado após 03/06/1993)	

Marcelo Coletto Pohlmann.

LALUR, DIPJ e outras obrigações acessórias

As obrigações acessórias são formalidades exigidas dos contribuintes pelo Fisco em decorrência da sujeição passiva a determinado tributo. No caso do IRPJ, elas estão, em sua maioria, previstas no artigo 251 e seguintes do RIR/99. Mais especificamente, essas obrigações consistem em manutenção de documentos comprobatórios das transações, escrituração de livros contábeis e fiscais, elaboração de demonstrações contábeis, entrega de declarações, entre outras.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real deve manter escrituração contábil com observância das leis comerciais e fiscais, sendo obrigatório o uso do Livro Diário e do Livro Razão, sob pena de arbitramento do lucro para fins de tributação. Anualmente, o contribuinte do IRPJ deve apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) contendo todos os elementos necessários para a apuração do imposto a recolher. A DIPJ inclui outros tributos como a CSLL e o IPI, bem como informações relevantes para a fiscalização das contribuições previdenciárias.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2009, a Receita Federal do Brasil (RFB) passou a exigir de todas as sociedades empresárias sujeitas ao Lucro Real a Escrituração Contábil Digital (ECD), instituída pelo Decreto 6.022/2007, sendo facultativo para as demais sociedades empresárias (Instrução Normativa RFB 787/2007).

Nesse contexto, o Sistema Público de Escrituração Digital Contábil (Sped Contábil) foi criado para permitir que as empresas transmitam os arquivos de sua escrituração contábil para um banco de dados gerenciado pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), onde poderá ser acessado pelos Fiscos federal, estaduais e municipais.

A partir do seu sistema de contabilidade, a empresa gera um arquivo digital no formato especificado nas normas emitidas pela Receita Federal do Brasil. A ECD compreende a versão digital dos seguintes livros (Instrução Normativa RFB 787/2007): (1) Livro Diário e seus auxiliares, se houver; (2) Livro Razão e seus auxiliares, se houver; (3) Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

A pessoa jurídica deverá, ainda, possuir os seguintes livros fiscais: (1) Registro de Inventário; (2) Registro de Entradas (compras); (3) Apuração do Lucro Real (LALUR); (4) Registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda; (5) Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

No LALUR, a pessoa jurídica deve:

- lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

- transcrever a demonstração do Lucro Real;
- manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do Lucro Real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;
- manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos na legislação.

Mais recentemente, a Receita Federal do Brasil, por intermédio da Instrução Normativa (IN) SRF 989/2009, instituiu o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real (e-LALUR).

A escrituração e entrega do e-LALUR é obrigatória para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do imposto sobre a renda pelo regime do Lucro Real. As pessoas jurídicas que apresentarem o e-LALUR ficam dispensados, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de janeiro de 2010, da escrituração do LALUR. Devem ser informadas, no e-LALUR, todas as operações que influenciem, direta ou indiretamente, imediata ou futuramente, a composição da base de cálculo e o valor devido dos tributos.

Há que se destacar, por derradeiro, as demonstrações contábeis exigidas pelo Fisco. De acordo com o artigo 274 do RIR/99, ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deve apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, das seguintes demonstrações contábeis: (1) balanço patrimonial; (2) demonstração do resultado do período de apuração; (3) demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Ampliando seus conhecimentos

O caso da Metalúrgica Modelo S/A

Marcelo Coletto Pohlmann

Trata-se do caso de uma indústria metalúrgica tributada pela sistemática do Lucro Real. O objetivo do estudo é demonstrar o cálculo do IRPJ devido relativamente ao ano de 2009, uma vez que a empresa optou pelo período de apuração anual.

O departamento de contabilidade elaborou e disponibilizou um balancete contendo o saldo das contas de resultado do período, faltando apenas o valor do IRPJ e da CSLL. Tendo em vista que o plano de contas da empresa é extenso, na tabela 1 são informados apenas os saldos das principais contas que compõem o resultado do exercício antes, é claro, de apurados e lançados os valores devidos a título de IRPJ e CSLL.

Tabela 1 – Saldos das contas do resultado do exercício

Metalúrgica Modelo S/A Saldo das contas de resultado em 31/12/2009		
Receita bruta operacional		
Receita de vendas de produtos		R$224.846.000,00
(–) Deduções de vendas		
Devoluções de vendas	R$9.427.000,00	
Tributos sobre as vendas	R$41.450.000,00	R$(50.877.000,00)
(=) Receita líquida operacional		R$173.969.000,00
(–) Custo dos produtos vendidos		R$(125.838.000,00)
(=) Lucro bruto		R$48.131.000,00
(–) Despesas comerciais		R$(8.989.000,00)
(–) Despesas gerais e administrativas		R$(11.060.000,00)
(–) Despesas financeiras líquidas		

Marcelo Coletto Pohlmann.

Metalúrgica Modelo S/A Saldo das contas de resultado em 31/12/2009		
Despesas financeiras	R$6.632.000,00	
(–) Receitas financeiras	R$(4.149.000,00)	R$(2.483.000,00)
(+) Outras receitas/despesas operacionais		
Resultado da equivalência patrimonial	R$2.275.000,00	
Outras receitas e despesas operacionais	R$858.000,00	R$3.133.000,00
(=) Lucro (prejuízo) líquido operacional		R$28.732.000,00
(+) Outras receitas e despesas		R$2.000.000,00
(–) Participações nos lucros		R$(2.437.000,00)
(=) Lucro líquido do exercício antes do IRPJ e CSLL e após as participações		R$28.295.000,00

Revisando as contas do balancete, os lançamentos efetuados no Livro Razão e no LALUR, o contador tributarista identificou e destacou diversos outros fatos e informações que, no seu entender, são ou, na pior das hipóteses, podem ser necessários para o cálculo do IRPJ a recolher. Esses dados complementares constam na tabela 2.

Tabela 2 – Dados complementares

N.º	Itens	Valor
1	Doação a instituição de pesquisa, cuja criação foi autorizada por lei	R$500.000,00
2	*Royalties* pagos a sócio da empresa	R$350.000,00
3	Despesa com brindes distribuídos aos clientes	R$57.000,00
4	Dividendos recebidos em decorrência de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	R$35.000,00
5	Resultado positivo da equivalência patrimonial em decorrência de participações societárias relevantes, avaliadas pelo patrimônio líquido	R$230.000,00
6	Participação dos empregados	R$1.200.000,00
7	Participação dos administradores	R$800.000,00
8	Valor excedente à TJLP pago a título de juros sobre capital próprio	R$1.500.000,00
9	Doação a instituição de assistência social, reconhecida como de utilidade pública	R$750.000,00
10	Provisão para manutenção corretiva de equipamentos, programada para ser realizada no mês de janeiro de 2010	R$360.000,00

Marcelo Coletto Pohlmann.

N.º	Itens	Valor
11	Valor de títulos considerados incobráveis pela administração da empresa e baixados para o resultado do exercício em desacordo com as regras do artigo 340 do RIR/99	R$27.000,00
12	Despesa com multas de trânsito aplicadas a veículos da empresa	R$5.000,00
13	Participações atribuídas a debêntures emitidas pela empresa	R$437.000,00
14	Parcela da Contribuição Social denominada COFINS, incidente sobre as receitas da empresa, depositada judicialmente ao longo do período em ação no qual a empresa contesta a sua incidência	R$7.500.000,00
15	Valor da depreciação acelerada do período, usufruída com base na Lei 11.196/2005	R$74.000,00
16	Valor decorrente da aplicação das regras do preço de transferência em relação às exportações do período	R$153.000,00
17	Saldo dos prejuízos fiscais acumulados em 31/12/2008	R$15.000.000,00
18	Valor pago mensalmente por estimativa ao longo de 2009	R$5.377.000,00
19	Valor do dispêndio com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), considerando o limite de R$1,99 por refeição	R$380.000,00

Para a apuração do Lucro Real, é necessário terem sido realizados todos os lançamentos contábeis relativos às operações do período para, a partir daí, obter-se o lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL e após as participações nos lucros. No presente caso, esse requisito já está atendido, sendo que esse lucro importa em R$28.295.000,00 (tabela 1). O próximo passo é identificar e quantificar os ajustes que devem ser procedidos nesse lucro líquido para fins de cálculo do IRPJ a recolher.

O contador tributarista passou à análise dos valores constantes da tabela 2, iniciando pelas doações. As doações a instituições de pesquisa e de assistência social de que trata o artigo 249, VII, do RIR/99, são dedutíveis, mas sujeitas ao limite de 1,5% e de 2%, respectivamente, sobre o lucro líquido operacional antes da dedução da própria doação. Dessa forma, com base na tabela 1 e na tabela 2, temos: (1) R$28.732.000,00 + R$500.000,00 = R$29.232.000,00 . 1,5% = R$438.480,00; R$500.000,00 – R$438.480,00 = R$61.520,00; ou seja, houve um excesso de R$61.520,00, a título de doação a instituição de ensino e pesquisa, que deve ser adicionado ao lucro líquido; e (2) R$28.732.000,00 + R$750.000,00 = R$29.482.000,00 . 2% = R$589.640,00; R$750.000,00 – R$589.640,00 = R$160.360,00; ou seja, houve um excesso de R$160.360,00, a título de doação a instituição de assistência social, que deve ser adicionado ao lucro líquido.

Continuando a análise, o contador tributarista concluiu que as participações dos empregados e as atribuídas a debêntures emitidas pela empresa são dedutíveis do imposto. Por outro lado, as seguintes despesas (tabela 2) não são dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e devem ser adicionadas ao lucro líquido:

- [...]
- *Royalties* pagos a sócio da empresa;
- Despesa com brindes distribuídos aos clientes;
- Participações dos administradores;
- Valor excedente à TJLP pago a título de juros sobre capital próprio;
- [...]
- Provisão para manutenção corretiva de equipamentos, programada para ser realizada no mês de janeiro de 2010;
- Valor de títulos considerados incobráveis pela administração da empresa e baixados para o resultado exercício em desacordo com as regras do artigo 340 do RIR/99;
- Despesa com multas de trânsito aplicadas a veículos da empresa;
- Parcela da Contribuição Social denominada COFINS, incidente sobre as receitas da empresa, depositada judicialmente ao longo do período em ação no qual a empresa contesta a sua incidência;
- Valor decorrente da aplicação das regras do preço de transferência em relação às exportações do período.

Analisando as receitas e os demais valores constantes da tabela 2, o contador tributarista concluiu que devem ser excluídos do lucro líquido os seguintes itens:

- Dividendos recebidos em decorrência de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição;
- Resultado positivo da equivalência patrimonial em decorrência de participações societárias relevantes, avaliadas pelo patrimônio líquido;

- Valor da depreciação acelerada do período, usufruída com base na Lei 11.196/2005.

Concluída a análise das adições e exclusões, o contador tributarista apurou o lucro líquido ajustado e passou à compensação do saldo de prejuízos fiscais acumulados, chegando ao Lucro Real, que é a base de cálculo do IRPJ. Aplicou a alíquota de 15% e o adicional de 10% para calcular o imposto devido, deduzindo o imposto pago mensalmente por estimativa e o valor dos gastos com o PAT, obedecido o limite de 4% do imposto devido à alíquota de 15%. Após todos os cálculos referidos, foi apurado um saldo de IRPJ a recolher no valor de R$1.272.223,50. Esses procedimentos são demonstrados na tabela 3.

Tabela 3 – Apuração do Lucro Real e do IRPJ a recolher

Itens	Valor	Valor
Lucro líquido do período antes do IRPJ e da CSLL e após as participações		R$28.295.000,00
(+) Adições		R$10.973.880,00
Doação a instituição de pesquisa, cuja criação foi autorizada por lei	R$61.520,00	
Royalties pagos a sócio da empresa	R$350.000,00	
Despesa com brindes distribuídos aos clientes	R$57.000,00	
Participação dos administradores	R$800.000,00	
Valor excedente à TJLP pago a título de juros sobre capital próprio	R$1.500.000,00	
Doação a instituição de assistência social, reconhecida como de utilidade pública	R$160.360,00	
Provisão para manutenção corretiva de equipamentos, programada para ser realizada no mês de janeiro de 2010	R$360.000,00	
Valor de títulos considerados incobráveis pela administração da empresa e baixados para o resultado do exercício em desacordo com as regras do artigo 340 do RIR/99	R$27.000,00	
Despesa com multas de trânsito aplicadas a veículos da empresa	R$5.000,00	
Parcela da Contribuição Social denominada COFINS, incidente sobre as receitas da empresa, depositada judicialmente ao longo do período em ação no qual a empresa contesta a sua incidência	R$7.500.000,00	
Valor decorrente da aplicação das regras do preço de transferência em relação às exportações do período	R$153.000,00	

Marcelo Coletto Pohlmann.

Itens	Valor	Valor
(–) Exclusões		R$(339.000,00)
Dividendos recebidos em decorrência de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	R$35.000,00	
Resultado positivo da equivalência patrimonial em decorrência de participações societárias relevantes, avaliadas pelo patrimônio líquido	R$230.000,00	
Valor da depreciação acelerada do período, usufruída com base na Lei 11.196/2005	R$74.000,00	
(=) Lucro líquido ajustado		R$38.929.880,00
(–) Compensação de prejuízos fiscais (limitada a 30% do lucro líquido ajustado)		R$(11.678.964,00)
(=) Lucro Real		R$27.250.916,00
Alíquota de 15%		R$4.087.637,40
Adicional de 10% sobre o Lucro Real excedente a R$240.000,00		R$2.725.091,60
(=) IRPJ devido		R$6.812.729,00
(–) Valor pago mensalmente por estimativa ao longo de 2009		R$(5.377.000,00)
(–) Dedução incentivada relativo ao PAT (limitada a 4% do IRPJ devido, sem o adicional)		R$(163.505,50)
(=) IRPJ a recolher		R$1.272.223,50

Atividades de aplicação

1. Quais as opções de período de apuração previstas na sistemática do Lucro Real? Segundo o texto deste capítulo, qual delas é mais vantajosa e por quê?

2. Da DIPJ e do LALUR de uma empresa tributada pela sistemática do Lucro Real, foram extraídas as seguintes informações:

Gasto total com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)	R$45.000,00
Número total de refeições servidas no período	9.000
IRPJ devido – Alíquota de 15%	R$450.000,00
IRPJ devido – Alíquota de 10%	R$276.000,00

Com base nessas informações, escolha a alternativa que corresponde ao valor dedutível do IRPJ devido a título de PAT.

a) R$45.000,00.

b) R$17.910,00.

c) R$18.000,00.

d) R$29.040,00.

3. Assinale a alternativa que contém apenas despesas não dedutíveis do lucro líquido do período para fins de apuração do Lucro Real.

a) Despesas com brindes, participações de empregados nos lucros e *royalties* pagos a sócios da empresa.

b) Participações dos administradores nos lucros, despesas com salário de advogado trabalhista da empresa e tributos com exigibilidade suspensa.

c) Provisão para a manutenção de equipamentos, participação de partes beneficiárias de emissão da própria empresa nos lucros e despesas com brindes.

d) *Royalties* pagos a sócios da empresa, participações dos administradores nos lucros e provisão para férias dos empregados.

Referências

BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

_______. Lei 8.313, de 23 de dezembro de 1991. Restabelece princípios da Lei 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. Disponível em: <www.soleis.com.br/L8313orig.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

_______. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, bem como da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 9.323, de 5 de dezembro de 1996. Altera o limite de dedução de que trata o §2.º do artigo 1.º da Lei 8.685, de 20 de julho de 1993, que cria mecanismos de fomento à atividade audiovisual, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9323.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:<www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 25 fev. 2010.

______. Lei 10.753, de 30 de outubro de 2003. Institui a Política Nacional do Livro. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.753.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (REPES), o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP) e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033,

de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/LEI/L11196.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 11.437, de 28 de dezembro de 2006. Altera a destinação de receitas decorrentes da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE), criada pela Medida Provisória 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, visando ao financiamento de programas e projetos voltados para o desenvolvimento das atividades audiovisuais; altera a Medida Provisória 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e a Lei 8.685, de 20 de julho de 1993, prorrogando e instituindo mecanismos de fomento à atividade audiovisual; e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11437.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) na produção e comercialização de álcool; altera as Leis 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

______. Lei 11.774, de 17 de setembro de 2008. Altera a Legislação Tributária Federal, modificando as Leis 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.493, de 10 de setembro

de 1997, 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Lei/L11774.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

_______. Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a Legislação Tributária Federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos 83.304, de 28 de março de 1979, 89.892, de 2 de julho de 1984, o artigo 112 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

_______. Medida Provisória 2.228-1, de 6 de setembro de 2001. Estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema (ANCINE), institui o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional (PRODECINE), autoriza a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional (FUNCINES), altera a legislação sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2228-1.htm>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_______. Medida Provisória 472, de 15 de dezembro de 2009. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (REPENEC); cria o Programa Um Computador por Aluno (PROUCA) e institui o Regime Especial de Aquisição

de Computadores para uso Educacional (RECOMPE); prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante (FMM) para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante (CDFMM); dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; altera a redação da Lei 11.948, de 16 de junho de 2009; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV), e dá outras providências. Disponível em: <www.normaslegais.com.br/legislacao/mp472_2009.htm>. Acesso em: 25 fev. 2010.

_______. Decreto 949, de 5 de outubro de 1993. Regulamenta a Lei 8.661, de 2 de junho de 1993, que dispõe sobre os incentivos fiscais para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D949.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

_______. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

_______. Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 25 fev. 2010.

_______. Decreto 6.304, de 12 de dezembro de 2007. Regulamenta a Lei 8.685, de 20 de julho de 1993, que cria mecanismos de fomento à atividade audiovisual. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6304.htm>. Acesso em: 24 fev. 2010.

_______. Instrução Normativa SRF 93, de 24 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Disponível em: <www.receitafederal.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm>. Acesso em: 25 fev. 2010.

_______. Instrução Normativa RFB 787, de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <www.receita.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>. Acesso em: 25 fev. 2010.

_______. Ministério da Fazenda. Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.receita.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

Gabarito

1. Os períodos de apuração previstos são: anual e trimestral. O período anual é mais vantajoso porque acarreta menor custo administrativo, há menor chance de cometer infrações, permite maior possibilidade de compensação de prejuízos dentro do próprio ano e não há o risco de pagar mais IRPJ, o que ocorre no período trimestral devido ao cálculo do adicional.

2. B. A dedução com gasto do PAT está limitada a R$1,99 por refeição, não podendo ultrapassar 4% do IRPJ devido à alíquota de 15%. Assim, teríamos: R$1,99 . 9 000 = R$17.910,00; o limite de 4% não é atingido: R$450.000 . 4% = R$18.000,00. Assim, o valor a ser deduzido no período é de R$17.910,00.

3. C



Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

O capítulo que se inicia aborda os principais aspectos que envolvem a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), devida pelas pessoas jurídicas com fins lucrativos de uma forma geral. Serão tratadas questões como fato gerador, base de cálculo, sistemáticas de tributação, alíquotas e obrigações acessórias vinculadas a esse tributo.

O objetivo desta aula é capacitar o aluno a identificar as situações em que a CSLL é devida e aplicar adequadamente as regras que regem a sua apuração, permitindo que ele calcule correta e oportunamente o valor a recolher e faça cumprir as demais obrigações e formalidades exigidas pelo Fisco.

Hipóteses de incidência e princípios gerais

A CSLL é uma importante fonte de financiamento da seguridade. Nos termos do artigo 194 da Constituição Federal (CF): "A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social". A previsão expressa da possibilidade de instituição e cobrança de uma contribuição social incidente sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada está contida no artigo 195, I, "c", da CF.

Com exceção das contribuições sociais cobradas dos servidores públicos para custeio do sistema de previdência, a competência para a instituição de contribuições sociais é exclusiva da União. Amparado por esse permissivo constitucional, a União instituiu a CSLL com a edição da Lei 7.689/88. Segundo o artigo 6.º dessa lei, a administração e a fiscalização da CSLL compete à hoje denominada Receita Federal do Brasil (RFB), sendo aplicável, no que couber, as disposições da legislação do Imposto de Renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

A CSLL e as demais contribuições sociais estão sujeitas ao princípio da anterioridade especial ou nonagesimal, isto é, só podem ser exigidas depois de decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado. Não se aplica a elas, no entanto, o princípio da anterioridade

geral de que trata o artigo 150, III, "b", da CF, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF, art. 195, 6.º).

As entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são imunes à incidência da CSLL (CF, art. 195, 7.º). São isentas, por sua vez, "as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos" (Lei 9.532/97, art. 15). Para isso, essas instituições estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos presentes nas alíneas de "a" a "e" do artigo 12, §2.º, da Lei 9.532/97, *in verbis*:

> Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.
>
> §2.º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:
>
> a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
> b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
> c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
> d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
> e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; [...]

As sociedades cooperativas, exceto as de consumo, que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, também ficam isentas da CSLL (Lei 10.865/2004, art. 39).

Legislação de regência

Assim como o Imposto de Renda, a CSLL é regida por diferentes leis editadas desde a sua instituição. Diferentemente desse imposto, no entanto, não há um decreto regulamentador que reúna e sistematize essa legislação a fim de facilitar o trabalho dos operadores do direito tributário e contadores tributaristas.

Com o intuito de suprir essa carência, a Receita Federal editou uma Instrução Normativa (IN SRF 390/2004), reunindo e sistematizando as normas que regem a incidência e a apuração da CSLL. Contrariamente ao decreto regulamentador do Imposto de Renda (RIR/99, também conhecido como Decreto 3.000/99), porém, a IN SRF 390/2004 não apresenta, ao final de cada dispositivo, a identificação da lei que dá suporte à sua redação, o que dificulta a verificação da base legal de cada regra contida nessa instrução normativa.

Em seu preâmbulo, a IN SRF 390/2004 apenas faz referência a todas as leis e medidas provisórias publicadas até a data de sua edição, e que foram consideradas no texto da IN. Essas leis e Medidas Provisórias (MP) são as seguintes: Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; Lei 8.003, de 14 de março de 1990; Lei 8.034, de 12 de abril de 1990; Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992; Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995; Lei 9.065, de 20 de junho de 1995; Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996; Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997; Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998; Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999; Lei 9.959, de 27 de janeiro de 2000; Lei 10.426, de 24 de abril de 2002; Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002; Lei 10.684, de 30 de maio de 2003; Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003; Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e Medida Provisória 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. Embora omitidas no preâmbulo da IN SRF 390/2004, podemos acrescer outras normas acerca da CSLL que foram editadas até a data de sua publicação: Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e 10.753, de 30 de outubro de 2003, não se podendo deixar de registrar, também, a própria Constituição Federal de 1988.

Posteriormente à legislação citada no preâmbulo da IN SRF 390/2004, foram editadas diversas normas que afetam, em maior ou menor grau, a apuração da CSLL, entre as quais podemos destacar as seguintes: Lei 10.865/2004, Lei 11.051/2004, Lei 11.196/2005, Lei Complementar 123/2006, Lei 11.487/2007, Lei 11.638/2007, Lei 11.774/2008, Lei 11.941/2009 e MP 472/2009.

Assim, para a correta apuração da CSLL devida pelas empresas, o contador tributarista deve levar em conta essa vasta gama de normas, editadas ao longo dos anos, sabendo que muitas delas estão parcialmente revogadas ou com sua redação alterada. Por essa razão, a primeira e mais importante tarefa a que se deve dedicar o contador tributarista ao lidar com a CSLL é reunir e analisar a legislação que, de fato, encontra-se em vigor relativamente ao período de apuração analisado.

Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo da CSLL segue a mesma lógica do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), ou seja, dependerá da sistemática de tributação a que estiver sujeita a pessoa jurídica em relação a esse imposto, ou a que tiver sido escolhida por ela quando houver a possibilidade de opção. Existem três sistemáticas de tributação em relação ao IRPJ: as sistemáticas do Lucro Real, do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrado.

Assim, a base de cálculo da CSLL estará atrelada à sistemática aplicada ao IRPJ. Se for a do Lucro Real, a base de cálculo da CSLL será o lucro contábil ajustado; se for a sistemática do Lucro Presumido, a base de cálculo será apurada a partir de percentuais de presunção aplicados sobre as receitas da empresa; e se for a do Lucro Arbitrado, a base de cálculo será apurada a partir de percentuais de arbitramento sobre as receitas da empresa.

Existe, ainda, mais uma sistemática que abrange, além do IRPJ e a CSLL, a apuração de outros tributos: o Simples Nacional, que é uma alternativa para as microempresas e as empresas de pequeno porte (EPPs). Nesse caso, a base de cálculo é a própria receita bruta da empresa e a alíquota da CSLL varia de acordo com o montante da receita e o tipo de atividade, conforme será abordado mais adiante nesta aula.

De acordo com o artigo 3.º da Lei 7.689/88, com redação dada pela Lei 11.727/2008, a alíquota geral da CSLL é de 9%, exceto nos casos de pessoas jurídicas de seguros privados, as de capitalização e as instituições financeiras em geral, nos quais a alíquota é de 15%.

Pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Real

As pessoas jurídicas tributadas pela sistemática do Lucro Real deverão apurar a CSLL seguindo, de uma forma geral, a mesma metodologia do IRPJ, tendo como ponto de partida o lucro contábil do período. Como regra geral, as pessoas jurídicas com receita total anual superior a R$48 milhões ficam sujeitas obrigatoriamente a essa sistemática. Os demais casos decorrem das atividades exercidas pela pessoa jurídica, tais como instituições financeiras, seguradoras, cooperativas de crédito, entre outras.

Para fins de aferição do limite de R$48 milhões, a receita total compreende a receita bruta e as demais receitas operacionais, tais como as receitas fi-

nanceiras, e não operacionais, como é o caso dos ganhos de capital. A receita bruta, por sua vez, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (o caso mais comum são as comissões nas operações de intermediações de negócios).

Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. São exemplos desses impostos que não se incluem na receita bruta o IPI e o ICMS, este último apenas quando cobrado a título de substituição tributária.

Períodos de apuração

Na sistemática do Lucro Real, há duas alternativas de período de apuração possibilitadas pelo Fisco: a trimestral e a anual. Na alternativa trimestral, os períodos de apuração devem ser encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A pessoa jurídica que optar pelo período anual deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano. Nesse caso, ficará sujeita ao recolhimento mensal do imposto por estimativa, podendo reduzir, suspender ou, mesmo, ficar dispensada do recolhimento mensal caso comprove que o lucro real acumulado no ano é inferior ao estimado.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento. Da mesma forma, na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Recolhimento mensal por estimativa

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real pode optar pelo pagamento da CSLL em cada mês, determinada sobre base de cálculo estimada.

Como regra geral, a base de cálculo da CSLL, em cada mês, é determinada mediante a aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta auferida

mensalmente. Nessa regra incluem-se as *atividades de venda de produtos, de revenda de mercadorias, de prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga*.

Nas seguintes atividades, entretanto, a base de cálculo estimada da CSLL deve ser determinada mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei 9.249/95, art. 20):

- Prestação de serviços em geral, exceto de transporte e de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).
- Intermediação de negócios.
- Administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.
- Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não incluídas na receita bruta de vendas e serviços serão acrescidos à base de cálculo para fins de apuração da base estimada do mês. Nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, o ganho de capital corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento da CSLL devido em cada mês desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor da CSLL calculada com base no resultado do período em curso.

Fica dispensada do recolhimento mensal a pessoa jurídica que demonstrar, através de balanços ou balancetes mensais, a existência de base de cálculo negativa já a partir do mês de janeiro do ano-calendário. Os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário.

Apuração da CSLL

A base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica tributada com base na sistemática do Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei. A determinação da base de cálculo da CSLL é precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

Deve-se entender por leis comerciais as disposições da Lei 6.404/76 e do Código Civil (Lei 10.406/2002), além das normas expedidas por órgãos reguladores como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN), no âmbito de suas competências. O quadro 1 contém a estrutura básica da demonstração do resultado do exercício estabelecida pela Lei 6.404/76.

Quadro 1 – Demonstração do resultado do exercício segundo a Lei 6.404/76

RECEITA BRUTA OPERACIONAL
Receita de vendas e serviços
(–) DEDUÇÕES DE VENDAS
Devoluções de vendas / Vendas canceladas
Tributos sobre as vendas e serviços
(=) RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL
(–) CPV / CMV / CSP
(=) LUCRO BRUTO
(–) DESPESAS COMERCIAIS
(–) DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS
(+/–)RECEITAS/DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS
Despesas financeiras
(–) Receitas financeiras
(+/–) OUTRAS RECEITAS/DESPESAS OPERACIONAIS
(=) LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO OPERACIONAL
(+/–) OUTRAS RECEITAS E DESPESAS
(=) LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ANTES DO IRPJ E DA CSLL
(–) PROVISÃO PARA O IRPJ E A CSLL
(–) PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS
(=) LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Marcelo Coletto Pohlmann.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações nos lucros. Uma das alterações procedidas na Lei 6.404/76 pela 11.941/2009 foi na denominação das "receitas e despesas não operacionais", que passaram a ser qualificadas como "outras receitas e despesas". A legislação do IRPJ e da CSLL, entretanto, continua qualificando tais receitas, despesas e resultados como "não operacionais", ao menos por enquanto.

Como já afirmado, a apuração da base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o lucro contábil, sobre o qual são realizados ajustes. Esses ajustes são procedidos única e exclusivamente em função de determinações da legislação da CSLL. A equação básica de apuração da base de cálculo da CSLL segue o esquema apresentado no quadro 2.

Quadro 2 – Esquema básico de apuração da base de cálculo da CSLL

Lucro líquido do exercício (antes da CSLL e do IRPJ e após as participações nos lucros)
(+) Ajustes do lucro líquido
Adições
(–) Exclusões
(–) Compensações
(=) Base de cálculo da CSLL

Marcelo Coletto Pohlmann.

Adições

A exemplo do IRPJ, temos duas espécies básicas de adições: (1) custos, despesas, encargos, perdas, provisões e participações não dedutíveis na apuração da contribuição; e (2) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos no lucro líquido, mas que devem ser computados na determinação da base de cálculo da contribuição.

A primeira espécie engloba as despesas registradas em contas do resultado do exercício, mas que não são dedutíveis do Lucro Real, o que podemos simplesmente denominar de "despesas não dedutíveis". Exemplo desse tipo de despesa é o resultado negativo da equivalência patrimonial.

Na segunda espécie de adição, classificam-se os valores que não foram computados no resultado do período corrente, mas que devem ser oferecidos à tributação nesse período. Exemplo desse tipo de adição é o lucro auferido no exterior.

São inúmeros os casos específicos de despesas não dedutíveis estabelecidos pelo Fisco, entre as quais podemos destacar:

- o resultado negativo da equivalência patrimonial, decorrente da avaliação de participação permanente em controladas e coligadas avaliadas pelo valor do patrimônio líquido (RIR/99, art. 389);
- as provisões, exceto as para férias, 13.º salários e as provisões técnicas compulsórias das companhias de seguros e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada (RIR/99, arts. 335-338). Excetua-se, também, a provisão para perda de estoques, calculada no último dia de cada período de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das editoras, distribuidores e livreiros, correspondente a 1/3 (um terço) do valor do estoque existente naquela data (Lei 10.753/2003, art. 8.º);
- os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos na legislação do CSLL;
- as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, salvo se integraram a remuneração tributada do beneficiário (RIR/99, art. 249, V);
- as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
- as doações, exceto as efetuadas a instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que satisfaçam os requisitos do artigo 213 da CF, até o limite de 1,5% do lucro operacional, antes da sua dedução; ou as efetuadas a entidades beneficentes, reconhecida como de utilidade pública, até o limite de 2% do lucro operacional, antes da sua dedução;
- as despesas com brindes;

- as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem em falta ou insuficiência de pagamento de tributo;
- as perdas no recebimento de créditos registrados nas despesas que não atendam aos requisitos e aos limites estabelecidos no artigo 340 do RIR/99;
- as despesas com juros sobre o capital pago ou creditado aos sócios ou acionistas em desacordo com as regras e limites estabelecidos no artigo 347 do RIR/99, ou seja, calculado sobre as contas do patrimônio líquido, limitados à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), e condicionado à existência de lucro, ou de lucros acumulados e reservas (exceto a de reavaliação), em montante igual ou superior ao dobro dos juros. Deve ser adicionado o excesso em relação aos limites legais;
- os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa por força de depósito do seu montante integral, de reclamações ou recursos administrativos, ou de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em ações judiciais;
- as contraprestações de arrendamento mercantil, o aluguel, as despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei 9.249/95, art. 13, II e III);
- as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social (sujeita a limites), instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei 9.249/95, art. 13, V);
- o valor das contribuições para a previdência privada e para os Fundos de Aposentadoria Programadas Individuais (Fapi) que exceder a 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes (Lei 9.532/97, art. 11, 2.º).

Outra espécie de adições são aquelas relativas a valores que não transitaram pelo resultado contábil do período corrente, mas que devem ser consideradas como ajuste para apuração da base de cálculo da CSLL por expressa disposição legal, tais como:

- os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei 9.249/95, arts. 25-27);
- os ajustes decorrentes de métodos de preço de transferência, nas hipóteses de transferências internacionais de bens, serviços, direitos e juros entre pessoa residente no Brasil e pessoa vinculada residente no exterior, pessoa residente no Brasil e pessoa residente em país considerado paraíso fiscal (Lei 9.430/96, arts. 18-24);
- o valor realizado da reserva de reavaliação em decorrência de utilização para aumento do capital social ou de alienação ou baixa dos bens reavaliados. Registra-se que a Lei 11.638/2007 eliminou a figura da reavaliação espontânea anteriormente prevista na Lei 6.404/76, ou seja, desde a vigência dessa lei, as reavaliações estão vedadas.

Exclusões

Podemos dividir as exclusões do lucro líquido em duas espécies: (1) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos no lucro líquido, mas que não são tributados; (2) valores cuja dedução seja autorizada pela legislação da CSLL, mas que não foram computados no lucro líquido.

A primeira espécie engloba os valores que foram registrados na escrituração contábil da empresa no resultado do exercício corrente como receitas, rendimentos e resultados positivos, mas que, por disposição expressa da legislação fiscal, não são tributáveis, ou seja, não sofrem a incidência da CSLL.

Na segunda categoria estão as chamadas "outras exclusões", consistentes de valores que podem ser deduzidos do lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, mas que não foram registrados contabilmente a débito do resultado do exercício corrente como despesa ou sob qualquer outra denominação.

Algumas receitas e resultados são:

- o resultado positivo da equivalência patrimonial (RIR/99, art. 389);
- o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, desde que adotadas as providências judiciais necessárias para a cobrança se o valor do crédito for superior a R$30 mil (RIR/99, art. 342);

- os lucros e dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição;
- o valor das reversões de provisões não dedutíveis que haviam sido adicionadas ao lucro líquido de períodos anteriores;
- o valor dos créditos recuperados que haviam sido baixados e adicionados ao lucro líquido de períodos de apuração anteriores.

Em relação à segunda espécie de exclusão, podemos citar:

- o valor da depreciação acelerada incentivada decorrente de leis específicas, como a Lei 11.196/2005;
- o valor da depreciação acelerada relativamente aos bens do ativo imobilizado (máquinas e implementos agrícolas, veículos de cargas e utilitários rurais, reprodutores e matrizes etc.), exceto a terra nua, quando destinados à produção. Esses bens podem ser depreciados integralmente no próprio ano-calendário de aquisição (MP 2.158-70/2001, art. 6.º);
- os dispêndios com pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica de que tratam os artigos 19 e 19-A da Lei 11.196/2005.

Compensação da base de cálculo negativa

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a pessoa jurídica pode compensar a base de cálculo negativa apurada em períodos anteriores, limitada essa compensação a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

A base de cálculo negativa decorrente de prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, somente podem ser compensados com a base de cálculo positiva decorrente de lucros da mesma natureza, observado o mesmo limite de 30%. Essa restrição não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caídos em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata. Dessa forma, essas perdas de capital podem ser compensadas com o lucro líquido operacional (Lei 9.249/95, art. 31).

O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se aplicando a ele o limite de 30% sobre o lucro ajustado

pelas adições e exclusões (MP 2.158-35/2001, art. 41). O limite de 30% aplica-se à compensação das bases negativas decorrentes das demais atividades da pessoa jurídica rural com os resultados positivos da atividade rural ou de demais atividades em período subsequente, bem como à compensação de bases negativas da atividade rural com o resultado ajustado de outra atividade determinado em período subsequente (IN 390/2004, art. 107, 2.º).

A base de cálculo negativa da CSLL apurada por Sociedade em Conta de Participação (SCP) somente poderá ser compensada com o lucro real decorrente da mesma SCP. É vedada a compensação de base negativa e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio.

Deduções da CSLL devida

As deduções da CSLL são parcelas diretamente subtraídas do valor da contribuição para o fim de calcular o valor líquido a pagar. Elas decorrem de parcelas já recolhidas ou retidas ao longo do período de apuração, como são os casos da CSLL recolhida mensalmente por estimativa e da CSLL retida na fonte sobre receitas que integram o resultado do período.

No balanço de 31 de dezembro do ano-calendário, relativo ao ajuste anual, a pessoa jurídica poderá deduzir da CSLL devida, para fins de cálculo da CSLL a pagar, os seguintes valores:

- Do imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de março do ano-calendário subsequente, que exceder o valor compensável com o IRPJ devido no Brasil, relativo a lucros disponibilizados no exterior e a rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, durante o ano-calendário a que se refere o balanço, até o limite do valor da CSLL acrescido em decorrência da adição dos referidos lucros e rendimentos.

- Os correspondentes à CSLL efetivamente paga, mediante Darf, relativa aos meses do ano-calendário, seja sobre a base estimada ou sobre o resultado apurado em balanço ou balancete de redução.

- Da CSLL retida na fonte sobre receitas da pessoa jurídica.

- Dos créditos, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos aos tributos e contribuições administrados pela RFB, objeto de declaração de compensação relativos à CSLL.

- Do saldo negativo de CSLL de anos-calendário anteriores.
- Do bônus de adimplência fiscal de que trata o artigo 38 da lei 10.637/2002.
- Do crédito de CSLL calculado à razão de 25% sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 1.º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente, nos termos da Lei 11.051/2004.

Pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido

As pessoas jurídicas optantes pela sistemática do Lucro Presumido para fins de IRPJ sujeitam-se à tributação da CSLL seguindo semelhante metodologia de apuração.

Podem optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R$48 milhões, ou a R$4 milhões multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses, e que não estejam, em função das atividades que exercem ou por qualquer outro motivo, sujeitas obrigatoriamente à sistemática do Lucro Real.

A opção pela sistemática do Lucro Presumido é manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Essa opção será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

A CSLL das pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Presumido é determinada por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A base de cálculo da contribuição, em cada trimestre, deve ser determinada mediante a aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta auferida no período de apuração, exceto as hipóteses previstas no artigo 20 da Lei 9.249/95, cujo percentual é de 32%.

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Assim, por exemplo, se uma empresa comercializa má-

quinas e equipamentos e, ainda, presta serviços de instalação e manutenção, deverá aplicar o percentual de 12% sobre a receita de venda de móveis e de 32% sobre a receita de prestação de serviços de instalação e manutenção.

Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos não incluídos na receita bruta serão acrescidos à base de cálculo para efeito de incidência da contribuição. O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. No caso de receita de locação de imóvel, quando não for esse o objeto social da pessoa jurídica, podem ser deduzidos os encargos necessários à sua percepção (IN SRF 390/2004, art. 88).

A pessoa jurídica optante pelo regime de incidência da CSLL com base no resultado presumido poderá adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida do recebimento. Para isso, deve emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço e indicar, no Livro-caixa, em registro individualizado, a nota fiscal que corresponder a cada recebimento (IN 390/2004, art. 93).

Para ilustrar a apuração da CSLL das pessoas jurídicas optantes pela sistemática do Lucro Presumido, desenvolvemos o exemplo em que uma empresa comercial de máquinas e equipamentos apresenta os seguintes valores relativos às suas operações:

Receita bruta do trimestre	
Venda de mercadorias	R$6.000.000,00
Serviços de instalação	R$1.000.000,00
Outras receitas e resultados	
Receitas financeiras	R$200.000,00
Ganhos de capital	R$100.000,00
Outras informações	
Vendas canceladas	R$300.000,00

A apuração da base de cálculo e do valor devido a título de CSLL dar-se-ia da seguinte forma:

Apuração da base de cálculo	
Vendas (R$6.000.000,00 – R$300.000,00) . 12%	R$684.000,00
Serviços (R$1.000.000,00 . 32%)	R$320.000,00
Demais receitas e resultados	R$300.000,00
Lucro presumido	R$1.304.000,00
Cálculo do imposto devido	
CSLL devida (9%)	R$117.360,00

Pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Arbitrado

A sistemática do Lucro Arbitrado tem lugar quando a pessoa jurídica está obrigada à sistemática do Lucro Real e não cumpre os requisitos exigidos para a apuração desse lucro, mais especificamente manter a escrituração contábil regular de acordo como as normas legais aplicáveis, elaborar as demonstrações contábeis obrigatórias, apresentar livros e documentos fiscais. O arbitramento da CSLL também é cabível quando o contribuinte opta indevidamente pela sistemática do Lucro Presumido.

Nessa hipótese, a apuração da CSLL seguirá a mesma regra aplicável à sistemática do Lucro Presumido, ou seja, a base de cálculo será obtida pela aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta da empresa. Da mesma forma, as demais receitas e resultados são acrescidos integralmente para fins de apuração da base de cálculo.

No caso das pessoas jurídicas que realizam atividades de prestação de serviços em geral (exceto serviços hospitalares e aqueles assemelhados referidos no artigo 20 da Lei 9.249/95), de intermediação de negócios e de administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, o percentual é de 32% sobre a receita bruta.

Quando a receita bruta da pessoa jurídica não for conhecida, a base de cálculo da CSLL será arbitrada através de ofício pelo Fisco mediante a utilização de uma das alternativas de cálculo previstas no artigo 51 da Lei 8.981/95.

Vejamos o seguinte exemplo ilustrativo do arbitramento da CSLL. Suponha uma pessoa jurídica obrigada à sistemática do Lucro Real em função de seu elevado faturamento, mas que deixou de escriturar o Livro Diário. A sua receita é conhecida e importou nos seguintes valores no trimestre sujeito ao arbitramento:

Receita bruta do trimestre	
Venda de produtos	R$30.000.000,00
Serviços de manutenção	R$10.000.000,00
Outras receitas e resultados	
Receitas financeiras	R$2.000.000,00
Ganhos de capital	R$500.000,00
Outras informações	
Vendas canceladas	R$1.000.000,00

A apuração da base de cálculo e do valor devido a título de CSLL dar-se-ia da seguinte forma:

Apuração da base de cálculo	
Vendas (R$30.000.000,00 – R$1.000.000,00) . 12%	R$3.480.000,00
Serviços (R$10.000.000,00 . 32%)	R$3.200.000,00
Demais receitas e resultados	R$2.500.000,00
Base de cálculo da CSLL	R$9.180.000,00
Cálculo do imposto devido	
CSLL devida (9%)	R$826.200,00

Simples Nacional

O Simples Nacional é o regime de recolhimento de tributos que foi criado para simplificar e facilitar o cumprimento das obrigações fiscais das microempresas e empresas de pequeno porte (EPPs), além de reduzir a carga tributária desses segmentos empresariais.

Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que (LC 123/2006, art. 3.º):

I - no caso das microempresas, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$240 mil;

II - no caso das empresas de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$240 mil e igual ou inferior a R$2,4 milhões.

A CSLL inclui-se no recolhimento mensal efetuado pela pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, e a alíquota varia de acordo com a atividade e o porte da empresa, incidindo, nesse caso, sobre o valor da receita bruta.

Obrigações acessórias

De uma maneira geral, as obrigações acessórias em relação à CSLL são as mesmas estabelecidas em relação ao IRPJ.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real deve manter escrituração contábil com observância das leis comerciais e fiscais, sendo obrigatório o uso do Livro Diário e do Livro Razão, sob pena de arbitramento do resultado para fins de tributação. Anualmente, o contribuinte da CSLL deve apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) contendo todos os elementos necessários para a apuração da contribuição a recolher.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (RIR/99, art. 527):

- escrituração contábil nos termos da legislação comercial (Livro Diário e Livro Razão) ou, alternativamente, Livro-caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
- Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Ampliando seus conhecimentos

O caso da Metalúrgica Modelo S/A

Marcelo Coletto Pohlmann

Trata-se do caso de uma indústria metalúrgica tributada pela sistemática do Lucro Real. O objetivo do estudo é demonstrar o cálculo da CSLL devida

relativamente ao ano de 2009, uma vez que a empresa optou pelo período de apuração anual.

O departamento de contabilidade elaborou e disponibilizou um balancete contendo o saldo das contas de resultado do período, faltando apenas o valor do IRPJ e da CSLL. Tendo em vista que o plano de contas da empresa é extenso, na tabela 1 são informados apenas os saldos das principais contas que compõem o resultado do exercício antes, é claro, de apurados e lançados os valores devidos a título de IRPJ e CSLL.

Tabela 1– Saldos das contas do resultado do exercício

Metalúrgica Modelo S/A Saldo das contas de resultado em 31/12/2009		
Receita bruta operacional		
Receita de vendas de produtos		R$224.846.000,00
(–) Deduções de vendas		
Devoluções de vendas	R$9.427.000,00	
Tributos sobre as vendas	R$41.450.000,00	R$(50.877.000,00)
(=) Receita líquida operacional		R$173.969.000,00
(–) Custo dos produtos vendidos		R$(125.838.000,00)
(=) Lucro bruto		R$48.131.000,00
(–) Despesas comerciais		R$(8.989.000,00)
(–) Despesas gerais e administrativas		R$(11.060.000,00)
(+/–) Receitas/despesas financeiras líquidas		
Despesas financeiras	R$6.632.000,00	
(–) Receitas financeiras	R$(4.149.000,00)	R$(2.483.000,00)
Outras receitas/despesas operacionais		
Resultado da equivalência patrimonial	R$2.275.000,00	
Outras receitas e despesas operacionais	R$858.000,00	R$3.133.000,00
(=) Lucro (prejuízo) líquido operacional		R$28.732.000,00
(+) Outras receitas e despesas		R$2.000.000,00
(–) Participações nos lucros		R$(2.437.000,00)
(=) Lucro líquido do exercício antes do IRPJ e CSLL e após as participações		R$28.295.000,00

Marcelo Coletto Pohlmann.

Revisando as contas do balancete, os lançamentos efetuados no Livro Razão e no LALUR, o contador tributarista identificou e destacou diversos outros fatos e informações que, no seu entender, são ou, na pior das hipó-

teses, podem ser necessários para o cálculo da CSLL a recolher. Esses dados complementares constam da tabela 2.

Para a apuração da base de cálculo da CSLL, é necessário terem sido realizados todos os lançamentos contábeis relativos às operações do período para, a partir daí, obter-se o lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL e após as participações nos lucros. No presente caso, esse requisito já está atendido, sendo que esse lucro importa em R$28.295.000,00 (tabela 1). O próximo passo é identificar e quantificar os ajustes que devem ser procedidos nesse lucro líquido para fins de cálculo da CSLL a recolher.

Tabela 2 – Dados complementares

N.º	Itens	Valor
1	Doação à instituição de pesquisa, cuja criação foi autorizada por lei	R$500.000,00
2	*Royalties* pagos a sócio da empresa	R$350.000,00
3	Despesa com brindes distribuídos aos clientes	R$57.000,00
4	Dividendos recebidos em decorrência de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	R$35.000,00
5	Resultado positivo da equivalência patrimonial em decorrência de participações societárias relevantes, avaliadas pelo patrimônio líquido	R$230.000,00
6	Participação dos empregados	R$1.200.000,00
7	Participação dos administradores	R$800.000,00
8	Valor excedente à TJLP pago a título de juros sobre capital próprio	R$1.500.000,00
9	Doação à instituição de assistência social, reconhecida como de utilidade pública	R$750.000,00
10	Provisão para manutenção corretiva de equipamentos, programada para ser realizada no mês de janeiro de 2010	R$360.000,00
11	Valor de títulos considerados incobráveis pela administração da empresa e baixados para o resultado do exercício em desacordo com as regras do artigo 340 do RIR/99	R$27.000,00
12	Despesa com multas de trânsito aplicadas a veículos da empresa	R$5.000,00
13	Participações atribuídas a debêntures emitidas pela empresa	R$437.000,00
14	Parcela da Contribuição Social denominada COFINS, incidente sobre as receitas da empresa, depositada judicialmente ao longo do período em ação no qual a empresa contesta a sua incidência	R$7.500.000,00
15	Valor da depreciação acelerada do período, usufruída com base na Lei 11.196/2005	R$74.000,00

Marcelo Coletto Pohlmann.

N.º	Itens	Valor
16	Valor decorrente da aplicação das regras do preço de transferência em relação às exportações do período	R$153.000,00
17	Base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores	R$9.700.000,00
18	Valor da CSLL recolhida mensalmente por estimativa ao longo de 2009	R$3.800.000,00
19	Valor do dispêndio com o Programa de Alimentção do Trabalhador (PAT), considerando o limite de R$1,99 por refeição	R$380.000,00

O contador tributarista passou à análise dos valores constantes da tabela 2, iniciando pelas doações. As doações a instituições de pesquisa e de assistência social de que trata o artigo 13, VI, da Lei 9.249/959 são dedutíveis, mas sujeitam-se ao limite de 1,5% e de 2%, respectivamente, sobre o lucro líquido operacional antes da dedução da própria doação. Dessa forma, com base na tabela 1 e na tabela 2, temos: (1) R$28.732.000,00 + R$500.000,00 = R$29.232.000,00 . 1,5% = R$438.480,00; R$500.000,00 – R$438.480,00 = R$61.520,00; ou seja, houve um excesso de R$61.520,00, a título de doação à instituição de ensino e pesquisa, que deve ser adicionado ao lucro líquido; e (2) R$28.732.000,00 + R$750.000,00 = R$29.482.000,00 . 2% = R$589.640,00; R$750.000,00 – R$589.640,00 = R$160.360,00; ou seja, houve um excesso de R$160.360,00 a título de doação à instituição de assistência social, que deve ser adicionado ao lucro líquido.

Continuando a análise, o contador tributarista concluiu que são dedutíveis para fins da CSLL os seguintes itens:

- Participações nos lucros atribuídas a empregados, aos administradores e a debêntures emitidas pela empresa;
- *Royalties* pagos a sócio da empresa.

Por outro lado, as seguintes despesas (tabela 2) não são dedutíveis para fins de apuração da CSLL e devem ser adicionadas ao lucro líquido:

- Despesa com brindes distribuídos aos clientes;
- Valor excedente à TJLP pago a título de Juros s/ Capital Próprio;
- Provisão para manutenção corretiva de equipamentos, programada para ser realizada no mês de janeiro de 2010;
- Valor de títulos considerados incobráveis pela administração da empre-

sa e baixados para o resultado exercício em desacordo com as regras do artigo 340 do RIR/99;

- Despesa com multas de trânsito aplicadas a veículos da empresa;
- Parcela da Contribuição Social denominada COFINS, incidente sobre as receitas da empresa, depositada judicialmente ao longo do período em ação no qual a empresa contesta a sua incidência;
- Valor decorrente da aplicação das regras do preço de transferência em relação às exportações do período.

Analisando as receitas e os demais valores constantes da tabela 2, o contador tributarista concluiu que devem ser excluídos do lucro líquido os seguintes itens:

- Dividendos recebidos em decorrência de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição;
- Resultado positivo da equivalência patrimonial em decorrência de participações societárias relevantes, avaliadas pelo patrimônio líquido;
- Valor da depreciação acelerada do período, usufruída com base na Lei 11.196/2005.

Concluída a análise das adições e exclusões, o contador tributarista apurou o lucro líquido ajustado e passou à compensação da base de cálculo negativa da CSLL, chegando à base de cálculo da CSLL no período. Aplicou a alíquota de 9% para calcular a CSLL devida, deduzindo a CSLL recolhida mensalmente por estimativa. Os dispêndios com o PAT não podem ser deduzidos da CSLL devida por ausência de previsão legal. Após todos os cálculos referidos, foi apurado um saldo de CSLL a recolher no valor de R$412 mil. Esses procedimentos são demonstrados na tabela 3.

Tabela 3 – Apuração da base de cálculo e da CSLL a recolher

Itens	Valor	Valor
Lucro líquido do período antes do IRPJ e da CSLL e após as participações		R$28.295.000,00
(+) Adições		

Marcelo Coletto Pohlmann.

Itens	Valor	Valor
Doação à instituição de pesquisa, cuja criação foi autorizada por lei	R$61.520,00	
Despesa com brindes distribuídos aos clientes	R$57.000,00	
Valor excedente à TJLP pago a título de juros sobre capital próprio	R$1.500.000,00	
Doação à instituição de assistência social, reconhecida como de utilidade pública	R$160.360,00	
Provisão para manutenção corretiva de equipamentos, programada para ser realizada no mês de janeiro de 2010	R$360.000,00	
Valor de um título considerado incobrável pela administração da empresa, baixado para o resultado do exercício em desacordo com as regras do artigo 340 do RIR/99	R$27.000,00	
Despesa com multas de trânsito aplicadas a veículos da empresa	R$5.000,00	
Parcela da Contribuição Social denominada COFINS, incidente sobre as receitas da empresa, depositada judicialmente ao longo do período em ação no qual a empresa contesta a sua incidência	R$7.500.000,00	
Valor decorrente da aplicação das regras do preço de transferência em relação às exportações do período	R$153.000,00	R$9.823.880,00
(–) Exclusões		
Dividendos recebidos em decorrência de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	R$35.000,00	
Resultado positivo da equivalência patrimonial em decorrência de participações societárias relevantes, avaliadas pelo patrimônio líquido	R$230.000,00	
Valor da depreciação acelerada do período, usufruída com base na Lei 11.196/2005	R$74.000,00	R$339.000,00
(=) Lucro líquido ajustado		R$37.779.880,00
(–) Compensação da base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores		R$9.700.000,00
(=) Base de cálculo da CSLL		R$28.079.880,00
(=) CSLL devida (9%)		R$2.527.189,20
(–) Valor da CSLL recolhida mensalmente por estimativa ao longo de 2009		R$2.200.000,00
(=) CSLL a recolher		R$327.189,20

Atividades de aplicação

1. Leia atentamente as afirmações abaixo e assinale a alternativa correta.

   I. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, é determinada mediante a aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta auferida mensalmente no caso de empresas que explorem as atividades de venda de produtos, de revenda de mercadorias, de prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga.

   II. No cálculo da base de cálculo da CSLL estimada mensal, as instituições financeiras podem deduzir determinadas despesas da receita, tais como aquelas incorridas na captação de recursos de terceiros.

   III. A redução da CSLL estimada mensal ocorre quando a pessoa jurídica optante da sistemática do Lucro Real anual demonstra, através de balanços ou balancetes mensais, a existência de base de cálculo negativa já a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

   As afirmativas I, II e III são, respectivamente:

   a) Verdadeira, falsa e verdadeira.

   b) Verdadeira, falsa e falsa.

   c) Verdadeira, verdadeira e falsa.

   d) Falsa, verdadeira e falsa.

2. Assinale a alternativa abaixo que contém uma hipótese de imunidade à incidência da CSLL.

   a) As entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

   b) O resultado dos atos cooperativos das sociedades cooperativas, exceto as de consumo, que obedecerem ao disposto na legislação específica.

   c) As associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

d) As instituições de caráter cultural, sem fins lucrativos, que mantenham escrituração contábil regular e não remunerem seus dirigentes.

3. A indústria da Motores Paradigma Ltda. fabrica peças e motores para equipamentos industriais sob encomenda. Com base nas informações abaixo, relativamente ao segundo trimestre de 2009, apure a CSLL que seria devida segundo as sistemáticas do lucro presumido e do lucro arbitrado.

Receitas do trimestre	
Venda de produtos	R$5.000.000,00
Receitas financeiras	R$200.000,00
Ganhos de capital	R$50.000,00
Outras informações	
Devoluções de vendas	R$500.000,00

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei 5.452, de 1.º de maio de 1943, da Lei 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L7689.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 8.034, de 12 de abril de 1990. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8034.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8383.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8981.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9249.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L9430.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 10.607, de 19 de dezembro de 2002. Dá nova redação ao artigo 1.º da Lei 662, de 6 de abril de 1949, que "declara feriados nacionais os dias 1.º de janeiro, 1.º de maio, 7 de setembro, 15 de novembro e 25 de dezembro", e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10607.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

_______. Lei 10.753, de 30 de outubro de 2003. Institui a Política Nacional do Livro. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/2003/L10.753.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS não cumulativas, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (REPES), o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP) e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/LEI/L11196.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 11.487, de 15 de junho de 2007. Altera a Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, para incluir novo incentivo à inovação tecnológica e modificar as regras

relativas à amortização acelerada para investimentos vinculados à pesquisa e ao desenvolvimento. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11487.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) na produção e comercialização de álcool; altera as Leis 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 11.774, de 17 de setembro de 2008. Altera a Legislação Tributária Federal, modificando as Leis 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.493, de 10 de setembro de 1997, 10.925, de 23 de julho de 2004, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Lei/L11774.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a Legislação Tributária Federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de

10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o artigo 112 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Medida Provisória 472, de 15 de dezembro de 2009. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (REPENEC); cria o Programa Um Computador por Aluno (PROUCA) e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para uso Educacional (RECOMPE); prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante (FMM) para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante (CDFMM); dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; altera a redação da Lei 11.948, de 16 de junho de 2009; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV), e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Mpv/472.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

______. Instrução Normativa SRF 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <www.receita.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in3902004.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

Gabarito

1. C

2. A

3. CSLL devida na sistemática do Lucro Presumido: R$71.100,00.
CSLL devida na sistemática do Lucro Arbitrado: R$71.100,00.

Resolução:

Apuração da base de cálculo na sistemática do Lucro Presumido

Vendas (R$5.000.000,00 – R$500.000,00) . 12%	R$540.000,00
Demais receitas e resultados	R$250.000,00
Base de cálculo da CSLL	R$790.000,00

Cálculo da CSLL devida

CSLL devida (9%)	R$71.100,00

Apuração da base de cálculo na sistemática do Lucro Arbitrado

Vendas (R$5.000.000,00 – R$500.000,00) . 12%	R$540.000,00
Demais receitas e resultados	R$250.000,00
Base de cálculo da CSLL	R$790.000,00

Cálculo da CSLL devida

CSLL devida (9%)	R$71.100,00



IRPJ e CSLL – normas contábeis tributárias

Nesta aula abordaremos, de uma forma geral, como as normas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e, em menor grau, as da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) afetam a prática contábil das empresas. Para isso, analisaremos a estrutura e as fontes das normas contábeis, a importância das normas tributárias nesse contexto e o reflexo destas últimas no registro dos eventos que afetam o resultado do exercício.

O objetivo mais imediato desta aula é desenvolver no aluno a capacidade de identificar, interpretar e aplicar adequadamente as normas fiscais que estabelecem práticas contábeis obrigatórias ou facultativas e mensurar o efeito destas na apuração do resultado tributável. Sob uma perspectiva mais ampla, objetiva-se, também, instigar um questionamento teórico sobre a normatização da contabilidade.

Fontes e espécies de normas contábeis

A prática contábil remonta à Antiguidade, mas atingiu sua maturidade entre os séculos XIII e XVI devido à intensificação do desenvolvimento do comércio, consolidando-se com o trabalho elaborado pelo frade franciscano Luca Pacioli, que publicou na Itália, em 1494, a obra intitulada *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Propornalita*, que significa, em tradução livre, "Resumo de Aritmética, Geometria, Proporção e Proporcionalidade".

Nessa obra, Pacioli dedicou um capítulo à contabilidade intitulado "Tractatus Particularis de Computies et Scripturis", onde demonstrava e explicava o método das partidas dobradas. Assim nasceu a escola italiana de contabilidade, que dominou o cenário mundial até o início do século XX.

O desenvolvimento da contabilidade foi notável nos Estados Unidos (EUA), no século XX, principalmente após a depressão de 1929, com a criação da Securities and Exchange Commission (SEC), órgão regulador e fiscalizador do mercado de capitais, com a contabilidade passando a responder mais diretamente ao interesse do usuário externo da informação financeira (POHLMANN; ALVES, 2004, p. 234).

A ascensão cultural e econômica dos EUA, o crescimento do mercado de capitais e, consequentemente, da auditoria, a preocupação em tornar a contabilidade instrumento útil para a tomada de decisões, a atuação acentuada do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), a clareza didática da exposição e o enfoque pragmático da doutrina contábil foram, entre outros, os fatores que contribuíram para a formação da escola americana, que domina o cenário contábil atual.

A partir da prática contábil reiterada, referendada e legitimada pela doutrina, consagrou-se a ideia e o conceito dos Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), ou Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA). A emissão contínua de PCGA nos EUA acabou formando um corpo robusto de normas de orientação da prática contábil e criando um paradigma normativo internacional devido à grande disseminação de corporações multinacionais originárias ou com sede nesse país.

Sob o ponto de vista jurídico, podemos definir a norma como sendo nada mais do que um comando emanado, de maneira formal, de um ente que detém o poder e a legitimidade de exigir o seu cumprimento por parte de um determinado grupo de pessoas.

Sob perspectiva diversa, os economistas estudam e explicam esse fenômeno através da teoria da regulação, onde procuram justificativas para o fato de que certas facetas da atividade humana são reguladas pelo Estado, enquanto que outras não o são. Uma das principais justificativas arroladas pela doutrina econômica para justificar a atuação estatal reguladora sobre determinadas relações sociais é a presença de interesse público.

Quando a contabilidade experimentou seu amadurecimento inicial, com o trabalho de Luca Pacioli, não havia normas contábeis. Uma das razões é porque a ideia de Estado Democrático de Direito, com representantes e legisladores legitimados, desenvolveu-se a partir da Revolução Francesa e da independência norte-americana ocorridas no século XVIII. Por essa razão, o fenômeno da regulação ou normatização contábil pode ser considerado recente na história e ganhou força a partir da segunda metade do século passado, com o desenvolvimento e ampliação do mercado de capitais.

As normas contábeis podem ser classificadas, para fins de estudo, em Normas Contábeis Legais (NCL) e em Normas Contábeis Profissionais (NCP). As NCL constam da legislação emanada do Poder Executivo e Legislativo, ou por órgãos reguladores que detêm poderes para estabelecer normas para

certos tipos de entidades. As NCP são normas aprovadas por órgãos formados por profissionais da contabilidade, e obrigam apenas esses profissionais, isto é, ao menos por enquanto em nosso país não podem ser impostas às empresas e demais entidades (POHLMANN, 1995, p. 4).

As NCL são compostas por leis, decretos e outros atos normativos cujo cumprimento por parte das empresas e entidades em geral é obrigatório. No Brasil, as principais NCL são as seguintes:

- Comerciais ou civis, tais como a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), o Código Civil (Lei 10.406/2002) e o Decreto-Lei 486/69, que trata da escrituração mercantil e foi regulamentado pelo Decreto 64.567/69.
- Tributárias, tais como o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99 ou Decreto 3.000/99), as leis que regem a incidência e apuração da CSLL e a Legislação Tributária Federal em geral.
- Regulatórias, ou seja, as normas emitidas por órgãos reguladores ou para setores específicos, tais como: Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (Bacen), Superintendência de Seguros Privados (Susep), Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), Lei 4.320/64 (estabelece normas gerais de contabilidade pública), o Decreto 3.589/2000 (regula o sistema de contabilidade federal), entre outros.

As principais NCP utilizadas no Brasil são as emitidas pelas seguintes fontes:

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – são inúmeras resoluções, obrigatórias a todos os profissionais da contabilidade. Desde 2005, as resoluções do CFC têm sido emitidas a partir de pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Muitos desses pronunciamentos têm sido adotados inclusive pela CVM.
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) – são pronunciamentos e recomendações não obrigatórios.
- International Accounting Standards Board (IASB) – embora não sejam obrigatórias no Brasil, as suas normas acabam por influenciar a prática contábil e têm sido incorporadas paulatinamente nos pronunciamentos do CPC em função do movimento generalizado no sentido da harmonização das normas contábeis a nível global verificado com mais intensidade nas últimas duas décadas.

Convém registrar que, em 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), vinculado ao CFC. É formado por representantes da Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional), Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&F Bovespa), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e Ibracon.

O CPC tem como objetivo, de acordo com a Resolução CFC 1.055/2005, artigo 3.º:

> [...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Desde a sua criação, o CFC tem emitido inúmeras resoluções com base nos pronunciamentos do CPC, sendo que muitos deles têm sido adotados pela CVM e tornado obrigatórios para as companhias abertas.

Interferência das normas tributárias na prática contábil

Uma questão crucial que se põe diante da quantidade de normas contábeis emanadas de fontes diferentes é como deve o contador – dentro de uma perspectiva geral, e o contador tributarista, dentro de perspectiva mais específica – posicionar-se com relação a elas, isto é: quais normas devem ser obedecidas e quais, se isso for possível, podem ser ignoradas?

Esse tipo de questão passa a ter, cada vez mais, importância transcendental na contabilidade. O fenômeno da normatização ou jurisdicização da prática contábil deu ensejo ao nascimento de uma nova área interdisciplinar denominada Direito Contabilístico. Essa nova área tem como um de seus objetos principais de estudo o papel dos conceitos contábeis na estruturação de relações jurídicas, onde são criados direitos e obrigações para as partes, bem como – e provavelmente a parte que mais nos interessa aqui – o estudo do impacto do crescente fenômeno normativo na prática e nos números contábeis.

Para não correr o risco de extrapolar os objetivos desta aula, vamos limitar a análise da questão aos aspectos tributários, isto é, vamos nos ocupar

em perquirir qual o impacto das normas fiscais na prática contábil, como ele se dá e qual a sua intensidade.

Entre os diversos usuários da informação contábil, o Fisco é um dos mais proeminentes. Isso porque, além do grande interesse econômico decorrente da arrecadação de tributos, ele tem ao seu lado o poder e a legitimação para emitir normas, entre as quais estão as de natureza contábil, especialmente quando isso afeta a apuração dos tributos.

A primeira "revolução contábil"

A edição da Lei 6.404/76, a Lei das Sociedades Anônimas, representou uma verdadeira revolução contábil no Brasil, pois introduziu grandes avanços técnicos e conceituais inspirados nos padrões e práticas norte-americanos. O modelo concebido nessa lei consistia em uma prática contábil fundada exclusivamente nos seus próprios preceitos e nos da legislação comercial, nas normas da CVM e nos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA). Isso fica expresso na redação do artigo 177, *caput* e §3.º, dessa lei:

> Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.
>
> [...]
>
> §3.º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

Os ajustes e procedimentos necessários para adaptar os números contábeis aos preceitos e normas tributárias seriam realizados em registros auxiliares e não impactariam nas demonstrações contábeis. Nesse sentido, é taxativa a redação do §2.º do mesmo artigo 177:

> Art. 177. [...]
>
> §2.º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Esse contexto normativo permitia vislumbrar um futuro harmônico e perfeito de coexistência entre normas contábeis orientadas e comprometidas com os PCGA e normas tributárias, uma vez que o impacto destas últimas seria apenas considerado extracontabilmente, em registros e livros auxiliares.

Essa expectativa restou parcialmente frustrada com a edição, no ano seguinte, do Decreto-Lei 1.598/77, que visava adaptar as disposições inovadoras da Lei 6.404/76 aos interesses do Fisco. Primeiramente, ele insere a observância das normas fiscais como um dos requisitos da escrituração contábil, o que se depreende da redação do *caput* do artigo 7.º do Decreto-Lei 1.598/77 (grifo nosso): "Art. 7.º O Lucro Real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância *das leis comerciais e fiscais*."

Ainda que tenha ficado clara a intenção do Fisco de interferir na prática contábil, o Decreto-Lei 1.598/77 (art. 8.º, 2.º) contém previsão, consistente com a determinação da Lei 6.404/77 (art. 177, 2.º), no sentido da escrituração em livros auxiliares – ou, mais especificamente, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), que foi especialmente criado para que a pessoa jurídica demonstre os ajustes efetuados no lucro líquido para apuração do IRPJ e da CSLL – no caso de disparidade entre normas societárias e fiscais:

> Art. 8.º O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:
>
> I - de apuração de lucro real, no qual:
>
> [...]
>
> §2.º Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.

Mas essa aparente indiferença manifestada no artigo 8.º, §2.º, do Decreto-Lei 1.598/77 em relação à prática contábil é contraditada pelo restante do texto desse mesmo regramento, que está repleto de dispositivos que impõem ou facultam práticas contábeis para fins de apuração do resultado contábil, estabelecendo conceitos, formas de contabilização e de avaliação patrimonial. Somam-se a essas disposições outras normas tributárias que se sucederam estabelecendo e alterando a forma de reconhecimento contábil das transações. Essa questão das regras contábeis provindas da legislação tributária será melhor analisada e ilustrada na sequência.

A segunda "revolução contábil"

A redação do artigo 8.º, §2.º, do Decreto-Lei 1.598/77 sofreu uma sutil alteração através da Lei 11.941/2009, com o intuito de adaptá-la às mudanças significativas da Lei 6.404/76, introduzidas pela Lei 11.638/2007.

Basicamente, foram procedidas duas pequenas modificações: reduziu-se a expressão "por sua natureza exclusivamente fiscal" para apenas "por sua natureza fiscal"; introduziu-se a possibilidade de criação de outros livros fiscais além do LALUR para registrar as discrepâncias entre os números contábeis de acordo com as normas societárias e comerciais e os números que seriam obtidos em decorrência da aplicação das normas tributárias. Eis a nova redação:

> Art. 8.º [...]
>
> §2.º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no §2.º do art. 177 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:
>
> I - livros ou registros contábeis auxiliares; ou
>
> II - livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do *caput* deste artigo.
>
> §3.º O disposto no §2.º deste artigo será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Mas a alteração da Lei 6.404/77 processada pela Lei 11.638/2007 foi mais ampla e profunda. Foram introduzidas novas regras de escrituração a fim de alinhar a prática contábil brasileira com os padrões determinados pela IASB. Essas alterações impactam no resultado das empresas, razão pela qual o Fisco teve que criar regras que assegurassem, ainda que opcionalmente, a neutralidade fiscal dessas alterações, ou seja, que não houvesse impacto tributário em relação aos efeitos que as novas regras teriam sobre o resultado do exercício.

Para atingir esse objetivo, o Fisco instituiu o chamado Regime Tributário de Transição (RTT) para disciplinar os efeitos da Lei 11.638/2007. Esse regime está previsto no artigo 15 da Lei 11.941/2009:

> Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do Lucro Real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§1.º O RTT vigerá até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§2.º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

[...]

§3.º Observado o prazo estabelecido no §1.º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

No RTT, a pessoa jurídica tem assegurada a neutralidade fiscal sobre a diferença de resultado tributável decorrente da aplicação das normas contábeis introduzidas pela Lei 11.638/2007. Esse efeito é previsto no artigo 16 da Lei 11.941/2009:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo §3.º do art. 177 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Na hipótese de a legislação tributária permitir a utilização de práticas contábeis diversas das previstas na Lei 11.638/2007 e nas normas emitidas pela CVM, a Lei 11.941/2009 assegura, em seu artigo 17, que o contribuinte faça o ajuste diretamente no LALUR:

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo §3.º do art. 177 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I - utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do imposto sobre a renda, referido no inciso V do *caput* do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do *caput* do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo §3.º do art. 177 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

> II - realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do *caput* deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no §2.º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e
>
> III - realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.
>
> §1.º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:
>
> I - a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e
>
> II - a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.
>
> §2.º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:
>
> I - os métodos e critérios estabelecidos pela Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou
>
> II - as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo §3.º do art. 177 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

A Instrução Normativa 949/2009 da Receita Federal do Brasil (IN RFB 949/2009) detalha os procedimentos para reverter os efeitos das alterações da Lei 11.638/2007 que devem ser observados pelas pessoas jurídicas no RTT. O artigo 3.º dessa norma estabelece:

> Art. 3.º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2.º, deverá:
>
> I - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do imposto sobre a renda, deduzido das participações;
>
> II - utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2.º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;
>
> III - determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e
>
> IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.
>
> §1.º Para a realização do ajuste específico, de que trata o inciso IV do *caput*, deverá ser mantido o controle definido nos arts. 7.º a 9.º.
>
> §2.º O ajuste específico no LALUR, referido no inciso IV, não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto.
>
> §3.º Os demais ajustes a que se refere o §2.º devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do controle previsto nos arts. 7.º a 9.º.

Por fim, a IN RFB 949/2009 também instituiu um novo controle fiscal onde serão procedidos os lançamentos necessários para assegurar a neutralidade fiscal em relação à diferença de resultado decorrente da Lei 11.638/2007 e das normas da CVM. Eis o teor dos artigos 7.º e 8.º:

> Art. 7.º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do §2.º do art. 8.º do Decreto-Lei 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao Lucro Real e ao RTT.
>
> Art. 8.º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2.º.
>
> §1.º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3.º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.
>
> §2.º Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração, nos termos do art. 294 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.
>
> §3.º O atendimento à condição prevista no §2.º impede a aplicação do disposto no art. 296 do Decreto 3.000, de 1999.
>
> §4.º No caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2.º, fica dispensada a elaboração do FCONT.

Assim, é assegurado que as empresas possam pôr em prática as alterações da legislação societária. Os lançamentos contábeis decorrentes dos novos critérios introduzidos na lei têm seus efeitos revertidos no Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT). O resultado então obtido servirá de base, no livro LALUR, para efetuar os ajustes (adições, exclusões e compensações) necessários para apurar o IRPJ e a CSLL.

Mensurando o grau de interferência

Com o objetivo de auxiliar o entendimento e a análise das normas tributárias que interferem, de alguma forma, nas práticas contábeis – ou seja, na maneira como o fato ou evento econômico será classificado, registrado e mensurado na escrituração contábil da pessoa jurídica – desenvolvemos um espécie de escala qualitativa, que contém atributos que permitem aferir o grau dessa interferência.

Os atributos escolhidos para essa classificação constam no quadro 1. A classificação do grau de interferência em forte, moderado, fraco e inexistente leva em conta três fatores: se o procedimento contábil estabelecido na norma fiscal é obrigatório ou não, se o efeito econômico do procedimento causa efeitos relevantes no resultado da empresa e se o procedimento deve ser registrado contabilmente ou apenas ajustado no LALUR ou em outro livro fiscal.

Quadro 1– Grau de interferência das normas tributárias na prática contábil

Escala	Características do procedimento determinado pela norma fiscal		
	Obrigatório ou facultativo?	Efeito relevante?	Ajuste apenas no LALUR?
Forte	Obrigatório	Sim	Não
Moderado	Facultativo	Sim	Não
Fraco	Facultativo	Não	Não
Inexistente	Indiferente	Indiferente	Sim

Marcelo Coletto Pohlmann.

Assim, por exemplo, uma mera despesa não dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, como é o caso da despesa com brindes, não interfere na prática contábil, ou seja, o grau de interferência é inexistente. Já no caso das taxas de depreciação de bens do imobilizado, onde o Fisco estipula os prazos de vida útil para cada bem, o grau de interferência é moderado, pois o efeito pode ser relevante e é permitido à empresa adotar taxas diferentes de depreciação, desde que justifique e comprove tecnicamente a adequação dos prazos utilizados.

Impacto das normas tributárias no resultado contábil

Muitas normas tributárias estabelecem procedimentos de escrituração contábil capazes de afetar o resultado do exercício e, por consequência, a apuração dos tributos que incidem sobre ele, mais especificamente o IRPJ e a CSLL.

Na sequência, com o intuito de ilustrar a problemática discutida nesta aula, comentaremos alguns casos de normas tributárias que estabelecem procedimentos de registro de transações e eventos na escrituração contábil

das empresas e entidades em geral. Por essa razão, não se incluem nessa abordagem os meros casos de indedutibilidade de despesas mediante ajuste no LALUR, pois esse tipo de procedimento não interfere na escrituração contábil.

Receita bruta operacional

Com relação à definição de receita bruta, a legislação fiscal exclui de seu conceito o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cobrado dos clientes nas vendas efetuadas pela empresa, que é um imposto não cumulativo em relação ao qual o vendedor dos bens é considerado mero depositário. Eis o teor do artigo 279, parágrafo único, do RIR/99 (Decreto 3.000/99, grifo nosso):

> Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12).
>
> Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os *impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário*.

Essa prática não se coaduna com a redação do artigo 187, I, da Lei 6.404/76, que considera todos os impostos incidentes sobre as vendas como integrantes da receita bruta, sendo deduzidos apenas para o cálculo da receita líquida. Na verdade, esse dispositivo legal deveria referir-se ao gênero "tributos", pois temos também contribuições sociais que incidem sobre o faturamento e são tratadas como deduções da receita bruta.

De fato, não há razão para distinguir o tratamento contábil do IPI em relação aos demais tributos incidentes sobre a receita bruta, tais como o Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Trata-se de uma interferência fraca da norma tributária sobre a prática contábil, uma vez que há meios de os contadores contornarem essa imposição adaptando o plano de contas da empresa, conforme proposto por Fipecafi (2007, p. 362).

Receitas financeiras

O artigo 373 do RIR/99 flexibiliza, por sua vez, a aplicação do princípio da competência dos exercícios com relação a certas hipóteses de ganhos financeiros:

> Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de *reporte* e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, *poderão* ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 17, Lei 8.981, de 1995, art. 76, §2.º, e Lei 9.249, de 1995, art. 11, §3.º). (grifo nosso)

Interpretando-se a redação do artigo 373 do RIR/99, da inserção do termo "poderão" depreende-se que o legislador fiscal permite que o contribuinte contabilize a receita de juros em desacordo com o princípio de competência, princípio fundamental da contabilidade. O correto seria a utilização do termo "deverão". Trata-se, a princípio, de uma interferência fraca da norma fiscal sobre a prática contábil, uma vez que a sua adoção é facultativa e seus efeitos normalmente não são relevantes.

Despesa com o custo das mercadorias e produtos vendidos

Com relação à apuração do Custo dos Produtos Vendidos (CPV) ou do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), há interferências de diferentes graus das normas tributárias na prática contábil. Primeiramente, o artigo 290, parágrafo único, do RIR/99, permite a contabilização de determinados itens diretamente no resultado do exercício:

> Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:
>
> I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
> II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
> III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
> IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
> V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.
>
> Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 13, §2.º).

Trata-se de uma interferência fraca na contabilidade da empresa, uma vez que o procedimento é facultativo e o efeito econômico não é relevante. Essa prática permitida pela norma fiscal, apesar de não encontrar equivalente na Lei 6.404/76, não está totalmente dissociada dos princípios contábeis, uma vez que pode ser entendida como decorrência da aplicação do princípio da materialidade.

O artigo 291 do RIR/99, por sua vez, determina que as perdas integrem o custo dos produtos, sendo levados ao resultado apenas na medida em que os produtos sejam vendidos:

> Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):
>
> I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;
>
> II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:
>
> a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;
>
> b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;
>
> c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

O tratamento preconizado pela NBC T 19.20 (CFC, 2009) para o valor anormal de desperdício de materiais e outros insumos é o registro direto como despesa no resultado do exercício. O procedimento estabelecido no inciso II do artigo 291 do RIR/99, anteriormente transcrito, não esclarece ou faz distinções, indo na direção contrária da prática contábil recomendada. Trata-se de interferência moderada da norma tributária, uma vez que seus efeitos podem ser relevantes.

Ainda com relação a perdas nos estoques, refere-se à norma criada especificamente para editores, distribuidores e livreiros, no sentido de permitir a constituição de uma provisão para perdas de estoque, dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Consideramos que é uma interferência de grau moderado da norma tributária, uma vez que, embora facultativa, o seu efeito é relevante. Essa prática está prevista no artigo 8.º da Lei 10.753/2003, com a redação dada pela Lei 10.833/2003:

> Art. 8.º As pessoas jurídicas que exerçam as atividades descritas nos incisos II a IV do art. 5.º poderão constituir provisão para perda de estoques, calculada no último dia de cada período de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido, correspondente a 1/3 (um terço) do valor do estoque existente naquela data, na forma que dispuser o regulamento, inclusive em relação ao tratamento contábil e fiscal a ser dispensado às reversões dessa provisão (Redação dada pela Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

A legislação tributária ocupou-se, também, de exigir o atendimento de determinadas especificações em relação ao sistema de contabilidade de custos das empresas. O artigo 294 do RIR/99 estabelece os requisitos que devem ser atendidos pelas empresas para que os valores apurados no seu sistema de contabilidade de custos possam ser considerados para fins de avaliação dos estoques. Para esse fim, criou, inclusive, a expressão "sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração":

Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei 154, de 1947, art. 2.º, §4.º, e Lei 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

§1.º O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 14, §1.º).

§2.º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão de obra direta, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

Trata-se de uma interferência forte das normas fiscais na prática contábil, uma vez que a consequência do não atendimento dos requisitos do artigo 294 da RIR/99 é o arbitramento do valor dos estoques segundo as regras do artigo 295 do RIR/99, com o potencial de causar grande distorção no resultado do período.

Bens duráveis lançados como despesa

O artigo 301 do RIR/99 permite o registro de bens de natureza permanente, cujos valores não sejam expressivos, como despesa diretamente no resultado do exercício:

> Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 15, Lei 8.218, de 1991, art. 20, Lei 8.383, de 1991, art. 3.º, inciso II, e Lei 9.249, de 1995, art. 30).
>
> §1.º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.
>
> §2.º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei 4.506, de 1964, art. 45, §1.º).

É uma regra fiscal com fraca interferência na prática contábil, uma vez que é facultativa e não tem qualquer efeito relevante.

Depreciação de bens do imobilizado

A pessoa jurídica deve submeter-se às taxas de depreciação estabelecidas pelo Fisco, exceto quando tiver elementos que comprovem o emprego de taxas próprias de depreciação para seus bens do imobilizado. Essa regra consta no artigo 310 do RIR/99:

> Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos.
>
> §1.º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.
>
> §2.º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.
>
> §3.º Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto.

É uma interferência moderada porque, apesar de os efeitos serem relevantes, existe a possibilidade de a empresa adotar taxas mais apropriadas a sua realidade. Deve-se levar em conta, ainda, que alterações introduzidas pela Lei 11.638/2007 na Lei 6.404/76 determinam que sejam ajustados os critérios uti-

lizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização (Lei 6.404/76, art. 183, 3.º, II).

Além disso, o Fisco estabelece regras para a determinação das taxas de depreciação de bens adquiridos usados (RIR/99, art. 311), bem como dos bens que são utilizados em dois ou três turnos de trabalho, quando é permitida a depreciação acelerada (RIR/99, art. 312). Ambas as alterações podem ser consideradas moderadas, especialmente no caso da depreciação acelerada, já que, no caso de indústrias capital-intensivas, o efeito é relevante.

Os ativos intangíveis e sua amortização

Em relação à amortização, o artigo 327, II, do RIR/99 fixa em cinco anos o prazo mínimo para que certos gastos sejam amortizados. Embora não haja mais a previsão do ativo diferido na Lei 6.404/76, onde despesas que beneficiassem períodos futuros poderiam ser amortizadas durante esse tempo, restam aqueles gastos que podem ser tratados como ativo intangível em determinadas hipóteses, como é exemplo os efetuados com o desenvolvimento de projetos, nos termos da NBC T 19.8 (Resolução CFC 1.139/2008).

No caso desses gastos serem ativados, o Fisco mantém a exigência de amortização em prazo mínimo não inferior a cinco anos, enquanto que a prática contábil mais recomendada é no sentido de amortizar o ativo intangível de acordo com a sua vida útil estimada. Entendemos que se trata de uma interferência fraca da norma fiscal sobre a prática contábil porque, caso seja necessário adotar prazo inferior, o excesso de despesa pode ser adicionado para fins de apuração do resultado tributável.

Créditos incobráveis

A legislação tributária estabelece procedimentos de contabilização de perdas com créditos incobráveis. O artigo 341 do RIR/99 especifica situações em que o lançamento contábil da baixa terá como contrapartida a própria conta clientes ou uma conta redutora desta:

> Art. 341. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:
>
> I - da conta que registra o crédito de que trata o §1.º, inciso II, alínea "a", do artigo anterior;
> II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

[...]

§4.º Os valores registrados na conta redutora do crédito, referida no inciso II deste artigo, poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor.

O grau de interferência é fraco, dada a sua pouca relevância econômica e a possibilidade de utilizar procedimento contábil diverso.

Tributos pagos na aquisição de bens

O artigo 344 do RIR/99 possibilita que os impostos pagos na aquisição de bens de natureza permanente sejam registrados diretamente na despesa, contrariando a prática contábil vigente que determina que os tributos não recuperáveis pela empresa devem integrar o custo de aquisição. Essa interferência é fraca, pois o procedimento é opcional e seu efeito não é relevante. Eis o teor do dispositivo referido:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do Lucro Real, segundo o regime de competência.

[...]

§4.º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

Gastos de reparação e conservação

O artigo 346 do RIR/99 estabelece regras para a contabilização dos gastos com reparação e conservação dos bens, especialmente quando acarretam aumento da vida útil do bem:

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§1.º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

§2.º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, dos quais resulte aumento da vida útil superior a um

> ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:
>
> I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;
>
> II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;
>
> III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;
>
> IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

O critério alternativo proposto pelo §2.º do artigo 346 do RIR/99 é totalmente arbitrário e não encontra guarida nas PCGA. Apesar disso, não passa de uma interferência fraca da norma tributária na prática contábil.

Gastos com arrendamento mercantil

O tratamento tributário dispensado ao arrendamento mercantil ou *leasing* desde a sua criação é um dos atrativos de sua intensa utilização pelas empresas como forma de financiamento da aquisição de veículos e bens de capital para uso em suas operações. Esse atrativo decorre da possibilidade de registrar no resultado do período – diretamente como despesa comercial ou administrativa ou através do custo dos produtos vendidos – os gastos com as prestações do *leasing*.

Esse tratamento contábil está previsto no artigo 356 do RIR/99 e não se coaduna com as alterações promovidas pela Lei 11.638/2007 na Lei 6.404/76 no caso do *leasing* qualificado como financeiro, que deve ser tratado como um ativo imobilizado.

> Art. 356. Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil.
>
> [...]
>
> §5.º As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços.

Esse procedimento previsto no artigo 356 do RIR/99 pode ser qualificado como uma interferência moderada na prática contábil, eis que seus efeitos podem ser relevantes no resultado da empresa, especialmente em certas atividades como a de transporte aéreo e o de cargas em geral.

Lucros e dividendos de participações avaliadas pelo custo de aquisição

Os lucros e dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição constituem, usualmente, uma receita da empresa. Mas o artigo 380 do RIR/99 estabelece uma exceção:

> Art. 380. Os lucros ou dividendos recebidos pela pessoa jurídica, em decorrência de participação societária avaliada pelo custo de aquisição, adquirida até seis meses antes da data da respectiva percepção, serão registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do custo e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-Lei 2.072, de 1983, art. 2.º).

Ainda que se justifique tal tratamento pelo fato de lucros e dividendos recebidos em tão curto espaço de tempo após a aquisição do investimento serem, na verdade, uma redução ou recuperação do custo de aquisição, não deixa de ser uma interferência arbitrária, embora fraca, da norma fiscal na prática contábil.

Venda de bens a longo prazo

Temos, no artigo 421 do RIR/99, mais uma violação ao princípio da competência, já que a norma permite que o lucro na alienação a prazo de bens do ativo fixo da empresa seja diferido:

> Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o Lucro Real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 31, 2.º).
>
> Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR.

Não se trata apenas de procedimento de ajuste no LALUR, pois o parágrafo único desse dispositivo admite a hipótese de registro na contabilidade da empresa. Apesar disso, configura mais um caso de interferência fraca da norma tributária sobre a prática contábil.

Síntese final e perspectivas futuras

Diferentemente dos EUA, que tinha como elemento propulsor do desenvolvimento da contabilidade um mercado de capitais proeminente, a con-

tabilidade no Brasil desenvolveu-se atrelada às normas contábeis editadas pelo Fisco em função de seu interesse nos números contábeis, que é motivado pela necessidade de arrecadação de tributos.

A primeira revolução contábil, se assim podemos dizer, deu-se com a edição da Lei 6.404/76, onde foram incorporadas práticas inspiradas no modelo norte-americano e delineado um modelo de maior independência da legislação fiscal. Esse modelo acabou parcialmente frustrado com a edição do Decreto-Lei 1.598/77, que continha normas contábeis impostas no interesse do Fisco, permanecendo uma interferência significativa das normas tributárias sobre a prática contábil.

Seguindo o movimento mundial de harmonização e padronização de práticas contábeis capitaneado pelo IASB, foi editada, em 2007, a Lei 11.638/2007, alterando significativamente a Lei 6.404/76 para incorporar práticas contábeis recomendadas por essa entidade. Assim como aconteceu após a Lei 6.404/76, o Fisco editou a 11.941/2009, fruto da conversão da Medida Provisória 449/2008, adaptando as novas disposições aos interesses tributários.

Refletindo uma maior vontade política de não interferir na evolução da contabilidade no Brasil, a Lei 11.941/2009 assegurou a neutralidade tributária às alterações promovidas pela 11.638/2007 com o intuito de alinhar as práticas contábeis no Brasil às práticas recomendadas pelo IASB.

Elaborando um balanço de todo esse quadro evolutivo, conclui-se, primeiramente, que o modelo atual trará ganhos de qualidade à informação contábil, uma vez que os números contábeis refletidos nas demonstrações financeiras no Brasil serão melhor compreendidos pelos usuários estrangeiros e permitirão maior comparabilidade com as demonstrações financeiras publicadas em outros países.

Por outro lado, percebe-se um incremento acentuado no grau de complexidade, tanto da prática contábil quanto da gestão tributária. Isso porque, a fim de assegurar a neutralidade tributária, foi criado mais um livro fiscal além do LALUR – o FCONT – onde serão escriturados, seguindo o método das partidas dobradas, os lançamentos necessários para reverter os efeitos da adoção dos novos procedimentos contábeis introduzidos pela Lei 11.638/2007, além daqueles impostos pela CVM.

Particularmente, consideramos que o modelo mais adequado e transparente seria simplesmente estabelecer que o lucro tributável da empresa seja aquele indicado pelo sistema contábil da empresa, ressalvadas algumas poucas hipóteses de ajustes para fins de tributação. Esses ajustes seriam os decorrentes de normas tributárias antielisivas específicas, realizados apenas no LALUR, sem qualquer espécie de interferência das normas tributárias na escrituração contábil da empresa e entidades em geral.

Ampliando seus conhecimentos

Convergência de normas globais fica mais distante

(SANDERSON, 2010)

O Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB, na sigla em inglês) não vai mais perseguir a convergência com seu congênere americano como "um objetivo em si só", segundo afirmou seu órgão supervisor, no mais recente sinal de um desgaste do consenso sobre as normas contábeis.

O IASB, que estabelece os padrões contábeis para a maior parte do mundo fora dos Estados Unidos, foi nomeado pelo G-20 para supervisionar o desenvolvimento de um único padrão contábil de alta qualidade até meados de 2011.

Ficou implícito que isso incluiria a convergência dos padrões americanos com os internacionais, visando a adoção pelos Estados Unidos das Normas Internacionais de Demonstrações Financeiras (IFRS, em inglês), que já são usadas, ou deverão ser usadas, por mais de 110 países (no Brasil, os trabalhos começaram em 2008, com previsão de adoção completa das normas no próximo ano).

No entanto, a crescente politização do processo de contabilidade e as tensões envolvendo soberania vêm dificultando a obtenção de um acordo, segundo autoridades reguladoras e contadores.

Numa análise de sua constituição publicada ontem, o conselho supervisor do IASB abordou essa preocupação com o projeto de convergência e disse

que vai "enfatizar que a convergência é uma estratégia voltada para a promoção e facilitação da adoção das normas internacionais, mas não é uma estratégia por si só".

Algumas autoridades reguladoras e investidores desses países andavam frustrados com a percepção de que o conselho do IASB estaria dando prioridade máxima à convergência com os EUA, deixando em segundo plano os interesses das partes que já adotaram o padrão IFRS.

Atsushi Saito, executivo-chefe da Bolsa de Valores de Tóquio, disse ao *Financial Times* que as companhias japonesas não querem que as normas internacionais, que são baseadas em princípios, se aproximem mais dos padrões americanos, que são baseados em regras.

A comissão de valores mobiliários americana (Securities and Exchange Commission – SEC), que supervisiona o Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira (Financial Accounting Standards Board – FASB), órgão que estabelece os padrões contábeis nos Estados Unidos, deverá apresentar nesse ano sua posição sobre a convergência, depois de já ter adiado um comunicado por duas vezes no ano passado.

A perda da soberania contábil pelos Estados Unidos, que viria com uma mudança para as normas internacionais, é uma grande preocupação, afirmam especialistas. Os princípios contábeis comumente aceitos no país (conhecidos como US Gaap) são obrigatoriamente adotados por todas as empresas que acessam o mercado de capitais americano, o maior do mundo.

Em outros países, dentro dessa reorganização, o IASB vai introduzir uma consulta pública trianual em sua agenda técnica. Ele também já admitiu, pela primeira vez, que os investidores estão entre seu público-alvo.

As mudanças, que são a segunda parte de uma revisão realizada cinco vezes por ano pela Fundação do Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade, ou IASC Foundation, o órgão supervisor do IASB (do qual o ex-ministro Pedro Malan é um dos curadores), também vai incluir a criação dos cargos de vice-presidente do IASB e de seu conselho supervisor. Essa estrutura deverá ser estabelecida quando sir David Tweedie, o presidente do IASB, se aposentar no ano que vem.

Pauline Wallace, diretora de políticas públicas e assuntos normativos da PricewaterhouseCoopers (PwC), disse: "Gostamos particularmente da decisão da consulta pública sobre a agenda técnica do IASB e também da criação de dois postos de vice-presidentes, o que ajudará a amenizar a carga de trabalho do presidente".

O IASB começou sua revisão constitutiva sobre pressão para justificar sua obrigação de prestar contas ao público.

Atividades de aplicação

1. Estabeleça as devidas distinções entre as Normas Contábeis Legais (NCL) e as Normas Contábeis Profissionais (NCP).

2. Em que consiste a primeira e a segunda "revolução contábil" e em que aspecto o comportamento do Fisco como legislador pode ser considerado distinto na segunda "revolução contábil"?

3. Como funciona a escala qualitativa de mensuração do grau de interferência da norma tributária na prática contábil?

Referências

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Lei 10.753, de 30 de outubro de 2003. Institui a Política Nacional do Livro. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2003/L10.753.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a Legislação Tributária Federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição[...] e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Decreto-Lei 486, de 3 de março de 1969. Dispõe sobre escrituração e livros mercantis, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del0486.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Decreto 64.567, de 22 de maio de 1969. Regulamenta dispositivos do Decreto-Lei 486, de 3 de março de 1969, que dispõem sobre a escrituração e livros mercantis, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/1950-1969/D64567.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

_______. Ministério da Fazenda. Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.receita.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>. Acesso em: 19 fev. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC 1.055, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis e dá outras providências. Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/RES_1055.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2010.

______. Resolução CFC 1.139, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.8 – Ativo Intangível. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001139>. Acesso em: 22 fev. 2010.

______. Resolução CFC 1.170, de 29 de maio de 2009. Aprova a NBC T 20 – Estoques. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001170>. Acesso em: 22 fev. 2010.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:** aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

POHLMANN, Marcelo Coletto; ALVES, Francisco José dos Santos. Regulamentação. *In*: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas – uma contribuição. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n.12, p. 1-19, set. 1995. Disponível em: <www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad12/harmo.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB 949, de 16 de junho de 2009. Regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT), institui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) e dá outras providências. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2009/in9492009.htm>. Acesso em: 11 mar. 2010.

SANDERSON, Rachel. Convergência de normas globais fica mais distante. **Valor Econômico**. São Paulo, 18 fev. 2010.

Gabarito

1. As NCL correspondem à legislação contábil emanada do Poder Executivo e Legislativo, ou por órgãos reguladores que detêm poderes para estabelecer normas para certos tipos de entidades. As NCP são normas aprovadas por órgãos formados por profissionais da contabilidade. A principal distinção é que as primeiras são de cumprimento obrigatório por parte das empresas, enquanto que as segundas obrigam os contadores, não podendo ser impostas às empresas e entidades em geral.

2. A primeira "revolução contábil" ocorreu com a edição da Lei 6.404/77 e essa denominação deve-se ao fato de essa lei ter representado um grande avanço para a prática contábil no Brasil. O mesmo se deu em 2007, com a segunda "revolução contábil", com a edição da Lei 11.638/2007, que alterou significativamente a Lei 6.404/76. A principal distinção de postura do Fisco em relação à prática contábil introduzida nesses dois momentos foi a maior vontade política manifestada no sentido de acolher as mudanças, com a preservação da neutralidade fiscal de seus efeitos no resultado.

3. É uma escala qualitativa de mensuração baseada em três fatores: (1) se a prática contábil prevista na norma tributária é obrigatória ou facultativa; (2) se o efeito econômico é relevante; (3) se o ajuste é feito apenas no LALUR ou outro livro fiscal. O grau de interferência será:

   I - "forte", no caso de a prática contábil ser obrigatória e o efeito ser relevante;

   II - "moderada", no caso de a prática contábil ser facultativa e o efeito ser relevante;

   III - "fraca", no caso de a prática contábil ser facultativa e o efeito ser irrelevante;

   IV - "inexistente", caso o procedimento seja feito apenas através de ajuste no LALUR.



Contribuições sociais: PIS e COFINS

Esta aula aborda as contribuições sociais denominadas Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre as receitas das pessoas jurídicas, na importação de bens e mercadorias e, no caso específico do PIS de entidades sem fins lucrativos, sobre a folha de salários.

O objetivo desta aula é desenvolver a habilidade nos alunos de identificar, analisar e aplicar as regras que regem a incidência e a apuração dessas contribuições, capacitando-os para a gestão tributária eficaz das empresas.

Princípios e outras definições constitucionais

O PIS e a COFINS são contribuições de competência exclusiva da União e são destinadas ao financiamento da seguridade social, cuja definição e abrangência são dadas pelo artigo 194 da Constituição Federal (CF): "A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social".

Entre as fontes de financiamento da seguridade social estão as contribuições abordadas nesta aula. Em relação à COFINS, que sucedeu a contribuição de mesma natureza denominada FINSOCIAL, a sua incidência sobre as receitas das pessoas jurídicas e sobre a importação de bens e serviços está prevista, respectivamente, nos inciso I, "b", e IV do artigo 195 da CF:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 1998)
>
> [...]
> b) a receita ou o faturamento;
> [...]
> IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Em relação ao PIS, que já era cobrado desde 1970, tem a sua continuidade e destinação prevista no artigo 239:

> Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o §3.º deste artigo.
>
> [...]
>
> §3.º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

Tendo em vista a continuidade e destinação do PIS previstas no artigo 239, a possibilidade de incidência na importação foi introduzida posteriormente no artigo 149, §2.º, II:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
>
> [...]
>
> §2.º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:
>
> [...]
>
> II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
>
> [...]

Merecem ser destacadas, ainda, as seguintes definições constitucionais em relação ao PIS e à COFINS:

- Poderão ter alíquotas – (1) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou (2) específica, tendo por base a unidade de medida adotada (CF, art. 149, 2.º, III).
- A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei (CF, art. 149, 3.º).
- Poderá haver a chamada incidência monofásica, ou seja, hipóteses definidas pela lei em que as contribuições incidirão uma única vez (CF, art. 149, 4.º).

- Só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o princípio da anterioridade do exercício financeiro previsto no art. 150, III, "b" (CF, art. 195, 6.º).

- A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições (sobre receita e faturamento e do importador de bens ou serviços ou a ele equiparado) serão não cumulativas (art. 195, 12).

- Não incidem sobre as receitas de exportação e as receitas das entidades beneficentes de assistência social, desde que estas atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 149, 2.º, I, e art. 195, 7.º). Quando a não incidência é estabelecida pelo texto constitucional, estamos diante de uma imunidade.

- Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, só poderá ser concedido mediante lei específica, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou a contribuição.

Legislação de regência e regimes de incidência

A legislação do PIS e da COFINS é extremamente complexa e casuística, razão pela qual a abordagem adotada nesta aula terá por foco os casos mais abrangentes e de maior interesse geral. Entre as leis e outras normas que regem a incidência dessas contribuições, podemos destacar as seguintes:

- PIS – Lei Complementar 7/70, Medida Provisória (MP) 2.158-35/2001, Lei 9.715/98, Lei 9.718/98, Lei 10.637/2002, Lei 10.833/2003, Lei 10.865/2004 e Lei 10.925/2004.

- COFINS – Lei Complementar 70/91, MP 2.158-35/2001, Lei 9.718/98, Lei 10.833/2003, Lei 10.865/2004 e Lei 10.925/2004.

Tendo em vista que o presente curso tem como foco a contabilidade e a gestão tributária das empresas e entidades privadas, não serão abordados aspectos relativos ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituído pela Lei Complementar 8/70, pois essa contribuição é devida pelas pessoas jurídicas de direito público.

Para fins de apuração do PIS e da COFINS, existem dois regimes básicos: o cumulativo e o não cumulativo. Como regra geral, a situação sujeita ao regime cumulativo do PIS também o será para fins da COFINS. No regime cumulativo, a apuração dá-se pura e simplesmente mediante a aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo, sem direito à dedução de créditos de contribuições incidentes nas etapas anteriores.

O regime não cumulativo, por sua vez, difere-se ao permitir a dedução de créditos de contribuições calculadas sobre o valor das aquisições de mercadorias, insumos e outros bens e serviços especificados na lei. Esse último regime vai ao encontro da ideia de tributação sobre o valor adicionado, semelhantemente ao que ocorre em outros tributos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

A sujeição a um ou outro regime depende de critérios estabelecidos na legislação de regência dessas contribuições, podendo haver situações de uma mesma empresa ter de apurar as contribuições de acordo com os dois regimes, cada um deles aplicado a parte de suas receitas.

A regra geral é a incidência não cumulativa, sendo que as exceções a essa regra são elencadas expressamente na Lei 10.637/2002 e na Lei 10.833/2003. Dessa forma, o raciocínio jurídico para identificar o regime de apuração aplicável ao caso concreto é verificar se ele está previsto expressamente em uma das hipóteses legais submetidas ao regime cumulativo; caso não estejam previstos expressamente entre essas hipóteses, a receita ou a pessoa jurídica, dependendo do caso, submetem-se ao regime não cumulativo.

Entre as hipóteses que se sujeitam ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, previstos, respectivamente, na Lei 10.637/2002 e na Lei 10.833/2003, podemos destacar as seguintes:

- Instituições financeiras (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Empresas de Securitização de créditos (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Operadoras de planos de assistência à saúde (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Prestadores de serviços de vigilância e transporte de valores (Lei 10.833/2003, art. 10, I).

- Pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no Lucro Presumido ou Arbitrado (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Pessoas jurídicas optantes pelo Simples (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Pessoas jurídicas imunes a impostos (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Cooperativas (exceto, em relação à COFINS, as de produção agropecuária e as de consumo) (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Operações sujeitas à substituição tributária de PIS/COFINS (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Compra e venda de veículos usados (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Prestação de serviços de telecomunicações (art. 8.º da Lei 10.637/2002).
- Venda de jornais e periódicos e serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão (rádio e TV) (Lei 10.833/2003, art. 10, IX).
- A pessoa jurídica integrante do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE) optante pelo regime especial de tributação da Lei 10.637/2002 (Lei 10.833/2003, art. 10, X).
- Transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros (Lei 10.833/2003, art. 10, XII).
- Serviços prestados por hospitais, clínicas, laboratórios etc. (Lei 10.833/2003, art. 10, XIII).
- Serviços de Educação Infantil, Ensino Fundamental, Ensino Médio e Educação Superior (Lei 10.833/2003, art. 10, XIV).
- Lojas francas (Lei 10.833/2003, art. 10, XV).
- Transporte coletivo aéreo de passageiros, em linhas regulares domésticas, e transporte de pessoas por táxi aéreo (Lei 10.833/2003, art. 10, XVI).
- Edição de listas telefônicas (Lei 10.833/2003, art. 10, XVII).
- Serviços com aeronaves de uso agrícola (Lei 10.833/2003, art. 10, XVIII).
- Serviços de *call center*, *telemarketing*, telecobrança e teleatendimento (Lei 10.833/2003, art. 10, XIX).

- Parques temáticos, serviços de hotelaria e organização de feiras e eventos (Lei 10.833/2003, art. 10, XXI).
- As receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010 (Lei 10.833/2003, art. 10, XX).
- As receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias (Lei 10.833/2003, art. 10, XXIII).

Apuração no regime cumulativo

Tanto o PIS quanto a COFINS têm como fato gerador o faturamento mensal. A base de cálculo dessas contribuições é constituída do somatório de suas receitas, conforme se depreende do disposto nos artigos 2.º e 3.º da Lei 9.718/98:

> Art. 2.° As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.
>
> Art. 3.º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS das pessoas jurídicas em geral, podem ser excluídas da receita bruta (Lei 9.718/98, art. 3.º, 2.º):

> Art. 3.º [...]
>
> I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
>
> II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
>
> III – revogado;
>
> IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente;
>
> V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do §1.º do art. 25 da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Como o §1.º do artigo 3.º da Lei 9.718/98, que incluía outras receitas na base de cálculo das contribuições, foi revogado, não há aplicabilidade prática

em certas exclusões previstas no §2.º do artigo 3.º da mesma lei, tais como as reversões de provisões e a receita de vendas de bens do ativo permanente.

Há previsão de exclusão de outros valores da receita bruta para atividades específicas. Entre esses casos estão as instituições financeiras em geral, as entidades de previdência privada, as seguradoras e as empresas de capitalização (Lei 9.718/98, art. 3.º, 6.º):

> Art. 3.º [...]
>
> §6.º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no §1.º do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no §5.º, poderão excluir ou deduzir:
>
> I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:
>
> a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;
>
> b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;
>
> c) deságio na colocação de títulos;
>
> d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;
>
> e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de *hedge*.
>
> II - no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos;
>
> III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;
>
> IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos.

Em relação às cooperativas, além das exclusões aplicáveis às demais empresas, podem ser excluídas da base de cálculo de PIS e COFINS (MP 2.158-35/2001, art. 15):

> Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2.º e 3.º da Lei 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:
>
> I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
>
> II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
>
> III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
>
> IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;
>
> V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1.º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

No regime cumulativo, as alíquotas gerais de PIS e COFINS são, respectivamente, 0,65% e 3%. Ressalta-se que existem alíquotas diferenciadas para casos restritos, tais como o álcool para fins carburantes. Com relação às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos e as fundações em geral que sejam isentas do Imposto de Renda, a alíquota do PIS é de 1% sobre o valor da folha de salários.

A título de ilustração, considere uma indústria de bens de máquinas e equipamentos que apresenta os seguintes dados relativamente a suas operações:

Receitas do mês	
Receita de venda de produtos no mês (inclui IPI)	R$2.500.000,00
Receita de serviços de manutenção e instalação	R$500.000,00
Receitas financeiras	R$80.000,00
Ganhos de capital na venda de bens do imobilizado	R$20.000,00
Outras informações	
IPI incidente sobre as vendas	R$120.000,00
Vendas canceladas	R$100.000,00
Apuração da base de cálculo de PIS e COFINS	
Receita de venda de produtos no mês (inclui IPI)	R$2.500.000,00
Receita de serviços de manutenção e instalação	R$500.000,00
(–)IPI incidente sobre as vendas	(R$120.000,00)
(–)Vendas canceladas	(R$100.000,00)
Base de cálculo	R$ 2.780.000,00
Cálculo de PIS e COFINS devidos	
PIS: 0,65%	R$18.070,00
COFINS: 3%	R$83.400,00

Apuração no regime não cumulativo

Como já comentado, o regime não cumulativo abrange aquelas receitas que não estão sujeitas ao regime cumulativo. Assim, para definir qual o regime a que está sujeito determinada empresa ou receita por ela auferida, é necessário perscrutar todos os casos em que a lei determina a sujeição ao regime cumulativo: se o caso submetido a análise não constar desse rol de hipóteses, a receita ou empresa está sujeita ao regime não cumulativo.

Base de cálculo e alíquotas

No regime não cumulativo, o valor devido das contribuições é obtido mediante o confronto entre o valor decorrente da aplicação das alíquotas sobre as receitas da empresa e o valor dos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços por ela efetuados.

As alíquotas gerais de PIS e COFINS são, respectivamente, 1,65% e 7,6%. Existem alíquotas diferenciadas para casos restritos, tais como a venda de papel imune a impostos, quando destinado à impressão de periódicos, hipótese em que a alíquota é de 0,8% para o PIS e 3,2% a título de COFINS.

O Decreto 5.442/2005 reduziu a zero a alíquota incidente sobre as receitas financeiras, exceto com relação aos juros sobre o capital próprio:

> Art. 1.º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de *hedge*, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.
>
> Parágrafo único. O disposto no *caput*:
>
> I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;
> II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (Decreto 5.442, de 9 de maio de 2005).

Determinados produtos estão sujeitos à chamada incidência monofásica, onde PIS e COFINS são cobrados dos produtores e importadores mediante a incidência de "alíquotas concentradas" (que são significativamente maiores), tais como gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação, veículos, produtos farmacêuticos, entre outros.

A base de cálculo sobre a qual são aplicadas as alíquotas corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluindo-se os valores decorrentes de: vendas canceladas, ganhos de capital na venda de bens do imobilizado, receitas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero, reversões de provisões e recuperações de créditos baixados, dividendos recebidos, resultado da equivalência patrimonial, receitas sujeitas à substituição tributária, entre outros.

Créditos admitidos

Conforme registrado por Higuchi (2009, p. 938), a Lei 10.833/2003, que instituiu o regime não cumulativo da COFINS, fez inúmeras alterações na Lei 10.637/2002, que havia instituído o mesmo regime para o PIS, "de tal forma que as duas contribuições ditas não cumulativas tenham as mesmas bases de cálculo e as mesmas deduções de créditos". Por essa razão, a fim de evitar repetições desnecessárias, nos reportaremos, em matéria de créditos, às disposições da Lei 10.833/2003.

Os créditos admitidos são previstos nos incisos I a X do artigo 3.º da Lei 10.833/2003:

> Art. 3.º [...]
>
> I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
>
> a) nos incisos III e IV do §3.º do art. 1.º desta Lei;
>
> b) no §1.º do art. 2.º desta Lei;
>
> c) nos §§ 1.º e 1.º-A do art. 2.º desta Lei.
>
> II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2.º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;
>
> III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
>
> IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
>
> V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES);
>
> VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
>
> VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
>
> VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
>
> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

O crédito é determinado mediante a aplicação das alíquotas de PIS e COFINS sobre o valor (os incisos a que se refere este parágrafo estão listados anteriormente):

Art. 3.º [...]

§1.º [...]

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;
II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês;
III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês;
IV - dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.

O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. O valor dos créditos apurados de acordo com esse artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Alternativamente, em relação ao cômputo da depreciação e da amortização dos bens do imobilizado especificados na lei, é permitido o aproveitamento do valor do bem em 48 parcelas (Lei 10.833/2003, art. 3.º, 14):

Art. 3.º [...]

§14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do §1.º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no *caput* do art. 2.º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

Posteriormente, em relação às máquinas e equipamentos, a Lei 11.774/2008 permitiu a utilização de prazo inferior (12 meses):

Art. 1.º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de que tratam o inciso III do §1.º do art. 3.º da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do §1.º do art. 3.º da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o §4.º do art. 15 da Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.

§1.º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no *caput* do art. 2.º da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no *caput* do art. 2.º da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.

§2.º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.

Restrições à dedução de créditos

A dedução dos créditos de PIS e COFINS está sujeita a certas restrições ou limitações. De acordo com o artigo 3.º, §3.º, da Lei 10.833/2003, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

> Art. 3.º [...]
>
> I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país;
> II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país;
> III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

A fim de reforçar essas restrições, o §2.º do artigo 3.º dessa mesma lei é taxativo no sentido de não ser admitido o crédito decorrente:

> Art. 3.º [...]
>
> I - de mão de obra paga à pessoa física;
> II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Na hipótese de fabricação, pela pessoa jurídica, de máquinas, equipamentos e outros bens para fins de incorporação ao seu ativo imobilizado, não serão considerados, para fins de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, os custos de que tratam os incisos do §2.º do artigo 3.º da Lei 10.833/2003, ou seja, mão de obra para a pessoa física e aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (Lei 10.833/2003, art. 3.º, 21).

O §13 do artigo 3.º da Lei 10.833/2003 estabelece, ainda, uma hipótese de estorno do crédito quando os bens adquiridos não são utilizados em razão de furto ou outra forma de destruição ou deterioração:

> Art. 3.º [...]
>
> §13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

Empresas submetidas a ambos os regimes

Na hipótese de a pessoa jurídica ter parte de suas receitas submetidas ao regime cumulativo e parte submetida ao regime não cumulativo, os créditos

decorrentes dos custos e despesas deverão ser alocados a cada uma dessas receitas segundo os critérios estabelecidos no artigo 3.º, §§ 7.º, 8.º e 9.º, da Lei 10.833/2003:

> Art. 3.º [...]
>
> §7.º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.
>
> §8.º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no §7.º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:
>
> I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
> II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.
>
> §9.º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do §8.º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Transporte rodoviário de carga

Às empresas de transporte rodoviário de carga é permitida a dedução de créditos relativos a pagamentos a pessoas físicas e a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, nos seguintes termos (Lei 10.833/2003, art. 3.º, 19-20):

> Art. 3.º [...]
>
> §19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por:
>
> I - pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da COFINS devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços;
> II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da COFINS devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.
>
> §20. Relativamente aos créditos referidos no §19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2.º desta Lei.

PIS incidente sobre a folha de pagamento

As entidades a seguir arroladas ficam sujeitas ao recolhimento do PIS mediante a aplicação da alíquota de 1% sobre a folha de salários (MP 2.158-35/2001, art. 13):

> Art. 13 [...]
>
> I - templos de qualquer culto;
> II - partidos políticos;
> III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
> IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei 9.532, de 1997;
> V - sindicatos, federações e confederações;
> VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
> VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
> VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
> IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;
> X - a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu §1.º da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

De acordo com o §2.º do artigo 15 da MP 2.158-35/2001, as cooperativas também ficam sujeitas ao recolhimento sobre a folha de salários em relação às operações previstas nos incisos I a V relacionados a seguir:

> Art. 15 [...]
>
> I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
> II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
> III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
> IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;
> V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

PIS e COFINS na importação

A Lei 10.865/2004 instituiu a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação). Essas contribuições têm como fato gerador (Lei 10.865/2004, art. 3.º):

Art. 3.º [...]

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou
II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

São contribuintes do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação (Lei 10.864/2005, art. 5.º):

Art. 5.º [...]

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior;
III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Como regra geral, a base de cálculo é (Lei 10.865/2004, art. 7.º):

Art. 7.º [...]

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do *caput* do art. 3.º desta Lei; ou
II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do Imposto de Renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do *caput* do art. 3.º desta Lei.

A apuração do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação devidos dá-se mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre a base de cálculo (Lei 10.865/2004, art. 8.º). Da mesma forma como acontece na apuração do PIS e da COFINS sobre a receita bruta, há, também aqui, alíquotas diferenciadas para determinados produtos e serviços.

As contribuições em questão devem ser pagas na data do registro da declaração de importação ou, no caso da aquisição de serviços, na data do pagamento, crédito, emprego ou remessa (Lei 10.865/2004, art. 13).

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo em relação ao PIS e à COFINS podem descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação nas seguintes hipóteses (Lei 10.865/2004, art. 15):

Art. 15 [...]

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Optantes pelo Simples Nacional

O Simples Nacional é uma sistemática de apuração e recolhimento de tributos instituída pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC 123/2006), como uma alternativa para as microempresas e empresas de pequeno porte (EPP).

Para os efeitos do Simples Nacional, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que (LC 123/2006, art. 3.º):

I - no caso das microempresas, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$240.000,00;

II - no caso das empresas de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$240.000,00 e igual ou inferior a R$2.400.000,00 milhões.

Estão incluídos no regime do Simples Nacional os principais tributos devidos pelas empresas em função de suas operações. O valor devido mensalmente pela microempresa ou EPP optante pelo Simples Nacional é determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas anexas à LC 123/2006 sobre a receita bruta, segundo a atividade desenvolvida pela empresa (LC 123/2006, art. 18). Para efeito de determinação da alíquota, deve-se utilizar a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

O PIS e a COFINS estão, portanto, incluídas no recolhimento mensal efetuado pela pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, e a alíquota varia de acordo com a atividade e o porte da empresa, incidindo, nesse caso, sobre o valor da receita bruta (art. 13, 1.º, XII).

Obrigações acessórias

A obrigação acessória instituída especificamente em decorrência da sujeição passiva das pessoas jurídicas – e demais pessoas a elas equiparadas – ao PIS e à COFINS é o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon).

De acordo com o artigo 2.º da Instrução Normativa 940/2009, da Receita Federal do Brasil (IN RFB 940/2009), devem apresentar o Dacon mensal as pessoas jurídicas obrigadas ou optantes pela entrega mensal da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Já as pessoas jurídicas não obrigadas ou não optantes pela entrega do Dacon Mensal, devem apresentar Dacon Semestral (IN RFB 940/2009, art. 3.º).

As pessoas jurídicas obrigadas à apresentação do Dacon devem manter controle de todas as operações que influenciem a apuração dos valores devidos das contribuições, bem como dos valores retidos na fonte a serem deduzidos e dos créditos a serem descontados, compensados ou ressarcidos, especialmente quanto (IN RFB 940/2009, art. 5.º):

> Art. 5.º [...]
>
> I - às receitas auferidas;
> II - aos custos, às despesas e aos encargos vinculados especificamente às receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou sem incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;
> III - às aquisições e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas e a pessoas físicas;
> IV - aos custos, às despesas e aos encargos vinculados às receitas auferidas;
> V - aos custos, às despesas e aos encargos vinculados especificamente às receitas de exportação e de vendas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação;
> VI - aos custos, às despesas e aos encargos vinculados especificamente às receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou sem incidência das contribuições;
> VII - ao estoque de abertura, nas hipóteses previstas no art. 11 da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 12 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
>
> §1.º O controle das informações referidas nos incisos III a VII do *caput* é obrigatório somente para as pessoas jurídicas que se sujeitarem, total ou parcialmente, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.
>
> §2.º O controle a que se refere este artigo deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas, de forma a viabilizar a apuração dos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos comuns incorridos por pessoa jurídica sujeita, parcialmente, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

A maior parte desses controles pode ser suprida pelo sistema contábil da empresa. No caso de pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real, a escrituração contábil com observância das leis comerciais e fiscais é obrigatória.

Para as empresas optantes pela sistemática do Lucro Presumido, é permitida a substituição da escrituração contábil pela escrituração do Livro-caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Nesse caso, a empresa deve manter outros controles extracontábeis para atender às exigências do artigo 5.º da IN RFB 940.

Ampliando seus conhecimentos

O caso da Industrial e Comercial de Brinquedos Exemplar S/A

Marcelo Coletto Pohlmann

A Brinquedos Exemplar produz e revende brinquedos e está sujeita ao regime não cumulativo de apuração de PIS e COFINS em razão de ser optante pela sistemática do Lucro Real para fins de IRPJ/CSLL.

A pedido do contador tributarista, o assistente fiscal encaminhou relatório contendo as receitas, despesas e demais valores necessários para apurar os valores devidos dessas contribuições no mês de outubro de 2009. Essas informações constam da tabela 1.

Tabela 1– Receitas, gastos e outros valores relativos ao mês de outubro de 2009

Itens	R$
Receita de venda de produtos (inclui IPI)	R$2.200.000,00
Vendas canceladas	R$20.000,00
IPI incidente sobre as vendas	R$200.000,00
Receita de revenda de mercadorias	R$400.000,00
Receitas financeiras	R$50.000,00
Ganhos de capital	R$15.000,00
Reversão de provisão para manutenção de equipamentos	R$5.000,00
Recuperação de créditos baixados como incobráveis em períodos anteriores	R$1.000,00
Resultado positivo da equivalência patrimonial	R$25.000,00
Dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição	R$10.000,00
Matérias-primas adquiridas no mês	R$800.000,00

Marcelo Coletto Pohlmann.

Itens	R$
Mercadorias para revenda adquirida no mês	R$200.000,00
Gasto com energia elétrica	R$150.000,00
Gasto com aluguel do prédio da empresa, locado de pessoa física	R$80.000,00
Gastos com *leasing* de veículos utilizados pela firma	R$36.000,00
Depreciação de bens utilizados na produção	R$21.000,00
Depreciação de bens utilizados na administração	R$12.000,00
Gastos com salários do pessoal de produção	R$230.000,00
Gastos com salários do pessoal administrativo e de vendas	R$180.000,00
Material de embalagem adquirido no mês	R$120.000,00
Gastos com fretes de insumos e mercadorias adquiridas	R$37.000,00
Gastos com fretes de mercadorias e produtos vendidos	R$63.000,00
Gastos com material de escritório para a administração	R$6.000,00
Despesas financeiras decorrentes de empréstimos	R$9.000,00
Gastos com serviços de beneficiamento de materiais para a produção, pagos à PJ	R$24.000,00

Com base nos dados constantes da tabela 1, o contador tributarista passou à análise e apuração dos valores devidos no mês a título de PIS e COFINS. Iniciando pelas receitas, ele chegou às conclusões constantes da tabela 2, sendo que a coluna "Observações" contém a justificativa para os casos em que a receita não integrou a base de cálculo das contribuições.

Tabela 2 – Análise das receitas

Itens	Valor	Base de cálculo	Observações
Receita de venda de produtos (inclui IPI)	R$2.200.000,00	R$1.980.000,00	
(–) Vendas canceladas	R$20.000,00		Exclusão
(–) IPI incidente sobre as vendas	R$200.000,00		Exclusão
Receita de revenda de mercadorias	R$400.000,00	R$400.000,00	
Receitas financeiras	R$50.000,00		Alíquota zero
Ganhos de capital	R$15.000,00		Exclusão
Reversão de provisão para manutenção de equipamentos	R$5.000,00		Exclusão
Recuperação de créditos baixados	R$1.000,00		Exclusão
Resultado positivo da equivalência patrimonial	R$25.000,00		Exclusão
Dividendos recebidos	R$10.000,00		Exclusão
Total	R$2.486.000,00	R$2.380.000,00	

Marcelo Coletto Pohlmann.

A tabela 3 contém a análise dos gastos e a conclusão a que chegou o contador tributarista com respeito à possibilidade de dedução do crédito para fins de apuração das contribuições. A colução "Observações" contém a justificativa para os casos em que não foi calculado crédito.

Tabela 3 – Análise dos gastos (aquisição de bens e serviços)

Itens	Valor	Base de cálculo	Observações
Matérias-primas adquiridas no mês	R$800.000,00	R$800.000,00	
Mercadorias para revenda adquiridas no mês	R$200.000,00	R$200.000,00	
Gasto com energia elétrica	R$150.000,00	R$150.000,00	
Aluguel do prédio da empresa, locado de pessoa física	R$80.000,00		Sem direito a crédito
Gastos com *leasing* de veículos utilizados pela firma	R$36.000,00	R$36.000,00	
Depreciação de bens utilizados na produção	R$21.000,00	R$21.000,00	
Depreciação de bens utilizados na administração	R$12.000,00		Sem direito a crédito
Gastos com salários do pessoal de produção	R$230.000,00		Sem direito a crédito
Gastos com salários do pessoal administrativo e de vendas	R$180.000,00		Sem direito a crédito
Material de embalagem adquirido no mês	R$120.000,00	R$120.000,00	
Gastos com fretes de insumos e mercadorias adquiridas	R$37.000,00	R$37.000,00	
Gastos com fretes de mercadorias e produtos vendidos	R$63.000,00	R$63.000,00	
Gastos com material de escritório da administração	R$6.000,00		Sem direito a crédito
Despesas financeiras decorrentes de empréstimos	R$9.000,00		Sem direito a crédito
Beneficiamento de materiais para a produção, pagos à PJ	R$24.000,00	R$24.000,00	
Total	R$1.968.000,00	R$1.451.000,00	

Marcelo Coletto Pohlmann.

Concluída a análise das receitas e dos gastos do mês e apuradas as bases de cálculo dos débitos e créditos de PIS e COFINS, o contador tributarista finalizou com o cálculo do PIS e da COFINS devidos. Esse cálculo é demonstrado na tabela 4.

Tabela 4 – Apuração do PIS e da COFINS devidos

Itens	Valor
PIS sobre as receitas tributadas (R$2.380.000,00 . 1,65%)*	R$39.270,00
Crédito de PIS sobre as aquisições de bens e serviços (R$1.451.000 . 1,65%)**	R$(23.941,50)
PIS devido no mês	R$15.328,50
COFINS sobre as receitas tributadas (7,6%)	R$180.880,00
Crédito de COFINS sobre as aquisições de bens e serviços (7,6%)	R$(110.276,00)
COFINS devida no mês	R$70.604,00

Marcelo Coletto Pohlmann.

*R$2.380.000,00 foi encontrado na tabela 2, na coluna Base de Cálculo.

**R$1.451.000,00 foi encontrado na tabela 3, na coluna Base de Cálculo.

Para fins de comparação, o contador tributarista decidiu calcular o PIS e a COFINS que seriam devidos caso a Brinquedos Exemplar fosse sujeita ao regime cumultativo. Nesse regime, as alíquotas de PIS e COFINS são, respectivamente, 0,65% e 3%; em contrapartida, não é admitida a dedução de créditos para fins de apuração do valor devido. Esse cálculo é resumido na tabela 5.

Tabela 5 – PIS e COFINS devidos no regime cumulativo

Itens	Valor	Base de cálculo	Observações
Receita de vendas de produtos (Inclui IPI)	R$2.220.000,00	R$1.980.000,00	
(–) Vendas canceladas	R$20.000,00		Exclusão
(–) IPI incidente sobre as vendas	R$200.000,00		Exclusão
Receita de revenda de mercadorias	R$400.000,00	R$400.000,00	
Receitas financeiras	R$50.000,00		Exclusão
Ganhos de capital	R$15.000,00		Exclusão
Reversão de provisão para manutenção de equipamentos	R$5.000,00		Exclusão
Recuperação de créditos baixados	R$1.000,00		Exclusão
Resultado positivo da equivalência patrimonial	R$25.000,00		Exclusão
Dividendos recebidos	R$10.000,00		Exclusão
Total	R$2.486.000,00	R$2.380.000,00	
PIS devido (0,65%)		R$15.470,00	
COFINS devida (3%)		R$71.400,00	

Marcelo Coletto Pohlmann.

Concluindo a análise, o contador tributarista ficou satisfeito com o exercício comparativo, uma vez que constatou que a carga tributária no regime não cumulativo, adotado pela Brinquedos Exemplar, é menor do que seria caso a empresa estivesse sujeita ao regime cumulativo. É oportuno registrar, de qualquer forma, que eventual adoção do regime cumulativo implicaria, igualmente, na migração da sistemática do Lucro Real para a do Lucro Presumido para fins de apuração de IRPJ e CSLL.

Atividades de aplicação

1. Explique, de maneira sintética, o que determina a sujeição de uma pessoa jurídica que explore atividade industrial ou comercial a um dos dois regimes de apuração de PIS e COFINS: o cumulativo e o não cumulativo.

2. Em que hipóteses o PIS deve ser calculado sobre o valor da folha de pagamento?

3. Em relação à dedução de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, assinale a opção correta.

a) Pode ser deduzido o crédito relativo a aquisições de serviços empregados na produção, ainda que pagos ou creditados a pessoa física.

b) Pode ser deduzido o crédito relativo a insumos de produção, ainda que empregados para fabricar produto isento de PIS e COFINS.

c) Pode ser deduzido o crédito relativo às contraprestações de arrendamento mercantil (*leasing*), ainda que pagos a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

d) Pode ser deduzido o crédito relativo à depreciação de edificações, desde que utilizadas nas atividades da empresa.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

______. Lei Complementar 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

______. Lei Complementar 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

______. Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

______. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei 5.452, de 1.º de maio de 1943, da Lei 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

______. Lei 7.102, de 20 de junho de 1983. Dispõe sobre segurança para estabelecimentos financeiros, estabelece normas para constituição e funcionamento das empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L7102.htm>. Acesso em: 25 mar. 2010.

______. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

______. Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9715.htm>. Acesso em: 25 mar. 2010.

______. Lei 9.716, de 26 de novembro de 1998. Dá nova redação aos artigos 1.º, 2.º, 3.º e 4.º do Decreto-Lei 1.578, de 11 de outubro de 1977, que dispõe sobre o imposto de exportação, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9716.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

______. Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 25 mar. 2010.

______. Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2001. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 25 mar. 2010.

______. Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 25 mar. 2010.

______. Lei 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

______. Lei 10.925, de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.925.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

_______. Lei 11.774, de 17 de setembro de 2008. Altera a Legislação Tributária Federal, modificando as Leis 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.493, de 10 de setembro de 1997, 10.925, de 23 de julho de 2004, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Lei/L11774.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

_______. Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social (COFINS), para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso em: 25 mar. 2010.

_______. Decreto-Lei 1.455, de 7 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del1455.htm>. Acesso em: 29 mar. 2010.

_______. Decreto 5.442, de 9 de maio de 2005. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa das referidas contribuições. Disponível em: <www.soleis.com.br/D5442.htm>. Acesso em: 25 mar. 2010.

_______. Instrução Normativa RFB 940, de 19 de maio de 2009. Dispõe sobre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9402009.htm>. Acesso em: 26 mar. 2010.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**: interpretação e prática. São-Paulo: IR Publicações, 2009.

Gabarito

1. A sujeição a um ou ao outro regime dependerá se a pessoa jurídica enquadra-se em uma das hipóteses em que o regime cumulativo é obrigatório; caso não se enquadre, ela está sujeita, também obrigatoriamente, ao regime não cumulativo. Essas hipóteses podem ser em relação à pessoa jurídica como um todo, tais como as optantes pelo Lucro Presumido ou Arbitrado e as instituições financeiras, entre outras, ou em relação aos produtos e serviços que ela produz, vende ou presta, tais como transporte aéreo, escovas de dente, produtos farmacêuticos etc.

2. O PIS deve ser calculado sobre o valor da folha de pagamento nas hipóteses das entidades sem fins lucrativos elencadas no artigo 13 da MP 2.158-35/2001, bem como no caso das cooperativas (art. 15, §2.º, da MP 2.158-35/2001).

Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o *art. 12 da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997;*

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o *art. 15 da Lei 9.532, de 1997;*

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no *art. 105 e seu §1.º da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971.*

Art. 15.

[...]

§2.º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do *caput*:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

3. C



Imposto sobre Produtos Industrializados

Nesta aula abordaremos as normas que regem a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), envolvendo questões atinentes aos princípios e limitações constitucionais, ao fato gerador, ao sujeito passivo, à base de cálculo, às alíquotas, aos créditos permitidos, às obrigações acessórias, entre outras.

O objetivo desta aula é evidenciar os principais aspectos que envolvem a apuração do IPI e capacitar o aluno a uma competente gestão tributária desse imposto, tanto sob uma perspectiva de controle quanto sob uma perspectiva de planejamento tributário.

Princípios e outras definições constitucionais

O IPI tem possibilitada a sua instituição pelo artigo 153, IV, da Constituição Federal (CF), que também atribui a competência à União. O §3.º desse mesmo artigo estabelece características fundamentais que devem ser observadas pelo legislador infraconstitucional na elaboração das leis de regência do IPI:

> Art. 153. [...]
>
> §3.º O imposto previsto no inciso IV:
>
> I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
> II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
> III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;
> IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

O chamado princípio da seletividade significa que a alíquota do imposto deve ser graduada de acordo com a essencialidade do produto: quanto mais essencial à sociedade, menor a alíquota, e vice-versa.

A não cumulatividade é um princípio que assegura que o imposto pago pelo adquirente do produto – ou do insumo que será incorporado na pro-

dução de um produto – possa ser abatido do valor devido em função da venda do produto. Como será visto nesta aula, esse princípio é concretizado na legislação infraconstitucional através de um sistema de débitos (em decorrência das saídas de produtos) e de créditos de imposto (decorrentes das entradas de insumos e produtos) que são confrontados a fim de apurar o saldo de IPI devido ou a compensar em períodos futuros.

De uma maneira geral, os impostos estão submetidos aos princípios da legalidade e da anterioridade, que são denominados pelo legislador constitucional como limitações do poder de tributar. Segundo o princípio da legalidade, é vedado "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" (CF, art. 150, I).

O princípio da anterioridade geral, por sua vez, veda a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou" (CF, art. 150, III, "b"). O IPI, no entanto, não se submete integralmente aos princípios da legalidade e da anterioridade, conforme estabelecido pelo §1.º do artigo 150 da CF:

> Art. 150. [...]
>
> §1.º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Primeiramente, com relação ao princípio da legalidade, a própria CF permite que o Poder Executivo – ou seja, por intermédio de norma infralegal – altere alíquotas de IPI (CF, art. 153, 1.º):

> Art. 153. [...]
>
> §1.º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

A implicação prática disso é que o presidente da República, por meio de decreto, pode elevar alíquotas do IPI, observados determinados limites estabelecidos pela lei. Essa competência para elevar – e, também, reduzir – alíquotas pode ser delegada a outras autoridades do Poder Executivo, especialmente ao ministro da Fazenda e ao secretário da Receita Federal, que o farão através de portarias e outros atos normativos. A margem concedida ao Poder Executivo para majoração da alíquota sem necessidade de uma lei específica é de trinta unidades percentuais, podendo, ainda, ser reduzida a zero. Eis o teor do artigo 4.º do DL 1.199/71, cujos termos integram o artigo 64 do Decreto 7.212/2010:

> Art. 69. O Poder Executivo, quando se tornar necessário para atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderá reduzir alíquotas do imposto até zero ou majorá-las até trinta unidades percentuais (Decreto-Lei n.º 1.199, de 1971, art. 4.º).
>
> Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, as alíquotas básicas são as constantes da TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001 (Lei n.º 10.451,de 2002, art. 7.º).

Mas o IPI não está livre do chamado princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal, segundo o qual a cobrança do tributo não se pode dar "antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou" (CF, art. 150, III, "c"). Assim, uma eventual majoração de alíquota de IPI deverá aguardar 90 dias para poder ser exigida das empresas.

Fato gerador

De acordo com o artigo 146, III, "a", da CF, compete à lei complementar definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos, entre os quais se inclui o IPI.

Nesse aspecto, o Código Tributário Nacional (CTN) (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), apesar de ser, em sua origem, uma lei ordinária, adquiriu eficácia de lei complementar em matéria de definição de fato gerador dos impostos já a partir da Emenda Constitucional 01, de 1969.

Pode-se dizer que o CTN é, formalmente, uma lei ordinária; mas materialmente – ou seja, em relação ao direito material que veicula – é uma lei complementar. A implicação prática disso é que suas disposições somente podem ser alteradas por outra lei complementar.

Ao lado das disposições constitucionais (ou seja, da CF) e complementares (ou seja, do CTN) aplicáveis a esse imposto, temos o principal e mais abrangente texto normativo, o Decreto 7212/2010, conhecido como Regulamento do IPI (RIPI), que reúne e sistematiza todas as normas aplicáveis ao imposto publicadas até a data de sua edição. É importante registrar, no entanto, que o RIPI jamais poderá violar as disposições da CF ou estabelecer regras contrárias àquelas reservadas ao CTN, sob pena de serem reputadas inconstitucionais.

Passando ao exame do que o CTN estabelece, temos a definição do fato gerador do IPI no artigo 46:

> Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
>
> I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
> II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
> III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
>
> Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Temos, basicamente, três espécies de situações que ensejam a incidência do IPI: a saída do produto industrializado, o seu desembaraço aduaneiro (quando de procedência estrangeira) e a arrematação em leilão, quando apreendido ou abandonado.

O RIPI, por sua vez, antes de tratar propriamente do fato gerador (aqui entendido como a dimensão temporal da obrigação tributária, ou seja, em que momento ela nasce) enuncia, de forma mais ampla, a hipótese de incidência do IPI (RIPI, art. 2.º):

> Art. 2.º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1.º, e Decreto-Lei 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1.º).
>
> Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado) (Lei 10.451,de 10 de maio de 2002, art. 6.º).

Em síntese, o artigo 2.º do RIPI estabelece: (1) tanto os produtos nacionais quanto os estrangeiros estão sujeitos ao IPI; (2) a Tabela de Incidência do IPI (TIPI) é que determinará se o produto está no campo de incidência do IPI. Se constar a expressão "NT", o produto não está sujeito à tributação.

Dois registros são oportunos nesse momento: primeiramente, a TIPI em vigor é a constante do Decreto 6.006/2006; em segundo lugar, como veremos mais adiante, para resolver definitivamente se determinado produto está sujeito à incidência do IPI temos, ainda, que consultar os casos que o RIPI expressamente não considera como sendo industrialização.

A abrangência e o alcance dos fatos geradores do IPI perpassam pela compreensão do que seja produto industrializado e, especificamente com relação à hipótese do inciso II do artigo 46 da Lei 5.172/66, quais estabelecimentos são considerados para fins de incidência do imposto.

Industrialização

Nos termos do parágrafo único do artigo 46 da Lei 5.172/66 transcrito anteriormente, para ser considerado um produto industrializado ele deve ter sido submetido a operação da qual resulte, ao menos, uma das seguintes consequências: (1) tenha modificado a aparência do produto; (2) tenha modificado a finalidade do produto; (3) tenha aperfeiçoado o produto para o consumo.

O artigo 4.º do RIPI vai mais além quando define industrialização, acrescentando uma classificação em espécies:

> Art. 4.º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):
>
> I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
> II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
> III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
> IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou
> V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).
>
> Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Alguns aspectos merecem ser destacados: (1) a enumeração em espécies (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e renovação) é exemplificativa, ou seja, não exaure as hipóteses de industrialização; (2) não importa o processo de produção ou o local onde o produto é fabricado; (3) ainda que essas operações sejam incompletas, parciais ou intermediárias, são consideradas industrialização (RIPI, arts. 3.º e 4.º).

Exclusões do conceito de industrialização

Mas para confirmar a regra de que nosso sistema tributário é realmente complexo, temos que considerar, ainda, os casos que o legislador resolveu, por questões de política tributária, excluir do conceito de industrialização ou, de alguma maneira, deixar expressamente claro que determinada atividade não é alcançada pelo IPI. Da forma como colocadas, podemos dizer que são casos de não incidência definidas pela lei (RIPI, art. 5.º):

> Art. 5.º Não se considera industrialização:
>
> I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:
> a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou
> b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes.
> II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-Lei 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5.º, §2.º);
> III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7.º;
> IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;
> V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;
> VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficinais e magistrais, mediante receita médica (Lei 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5.º, alteração 2.ª);
> VII - a moagem de café torrado, realizada por comerciante varejista como atividade acessória (Decreto-Lei 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 8.º);
> VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:
> a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);
> b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou
> c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo.
> IX - a montagem de óculos, mediante receita médica (Lei 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei 1.199, de 1971, art. 5.º, alteração 2.ª);
> X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes (Decreto-Lei 400, de 1968, art. 9.º);
> XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único, inciso I);

> XII - o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante (Lei 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único, inciso I);
>
> XIII - a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;
>
> XIV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único, inciso IV, e Lei 9.493, de 1997, art. 18).
>
> XV - a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física (Lei n.º 11.051, de 29 de dezembro de 2004, art. 12, e Lei n.º 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, art. 10).
>
> Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas

Repare que a maioria dos casos elencados no artigo 5.º do RIPI estaria naturalmente dentro do campo de incidência do IPI se o legislador expressamente não os tivesse excluído.

Isso pode ser ilustrado com o exemplo da camisa de algodão, de uso masculino, classificada na posição 6205.20.00 da TIPI: se essa camisa for produzida por uma indústria têxtil, estará dentro do campo de incidência do IPI, mesmo que sua alíquota atualmente seja igual a zero; caso seja produzida por um alfaiate, em sua residência ou oficina e sob encomenda direta do consumidor ou usuário final, estará fora do campo de incidência do IPI, pois o inciso IV do artigo. 5.º do RIPI expressamente exclui essa hipótese.

Complementando a redação dos incisos III, IV e V do artigo 5.º, e para não deixar maiores dúvidas na interpretação dos casos nele previstos, o artigo 7.º do RIPI define os conceitos de "artesanato", "oficina" e "trabalho preponderante":

> Art. 7.º Para os efeitos do art. 5.º:
>
> I - no caso do seu inciso III, produto de artesanato é o proveniente de trabalho manual realizado por pessoa natural, nas seguintes condições:
>
> a) quando o trabalho não conte com o auxílio ou participação de terceiros assalariados;
>
> b) quando o produto seja vendido a consumidor, diretamente ou por intermédio de entidade de que o artesão faça parte ou seja assistido.
>
> II - nos casos dos seus incisos IV e V:
>
> a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts;
>
> b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento.

Em síntese, podemos encerrar dizendo que o IPI incidirá sobre produtos: (1) resultantes de um processo de industrialização; (2) que estejam relacionados na TIPI com a respectiva alíquota, ainda que zero; e (3) que não estejam inclusos em um dos casos de exclusão do artigo 5.º do RIPI.

Contribuinte do imposto

Para entender completamente a incidência do IPI, resta analisar que estabelecimentos têm suas saídas de produtos sujeitas ao IPI. Iniciando pelo CTN, temos (art. 51):

> Art. 51. Contribuinte do imposto é:
>
> I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
> II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
> III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
> IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
>
> Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Já o artigo 24 do RIPI vai um pouco mais além para incluir as pessoas que consumirem ou utilizarem em outra finalidade o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, mas não contempla a hipótese da arrematação, prevista no inciso IV do artigo 51 do CTN:

> Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:
>
> I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);
> II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);
> III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e
> IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei 9.532, de 1997, art. 40).
>
> Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

A definição de estabelecimento industrial e de estabelecimento equiparado a industrial é elemento-chave dentro do contexto normativo do RIPI. Isso porque constituirá fato gerador do IPI a saída de produtos não apenas do primeiro, mas também desse último.

De acordo com o artigo 8.º do RIPI, estabelecimento industrial nada mais é do que aquele que executa as operações de industrialização de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Estabelecimento equiparado a industrial tem, por sua vez, definição mais casuística, onde a norma enumera todos os casos que tornam a pessoa – que não tem a natureza de uma indústria – em um estabelecimento equiparado a industrial.

Essas hipóteses de equiparação estão previstas no artigo 9.º e no artigo 10 do RIPI, consistindo, em sua maioria, de comerciantes atacadistas e, em alguns casos, também de varejistas que vendem determinados produtos, entre os quais podemos citar os importadores que derem saídas dos produtos importados, os comerciantes de determinadas bebidas, de pedras preciosas, apenas para exemplificar.

Há, também, a possibilidade de equiparação a estabelecimento industrial por opção da própria empresa. Esses casos estão previstos no artigo 11 do RIPI:

> Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção (Lei 4.502, de 1964, art. 4.º, inciso IV, e Decreto-Lei 34, de 1966, art. 2.º, alteração 1.ª):
>
> I - os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores; observado o disposto na alínea "a" do inciso I do art. 14; e
> II - as cooperativas, constituídas nos termos da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se dedicarem à venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.

A definição dos bens de produção referidos no inciso I do artigo 11 transcrito é dada pelo artigo 610 do RIPI:

> Art. 610. Consideram-se bens de produção (Lei 4.502, de 1964, art. 4.º, inciso IV, e Decreto-Lei 34, de 1966, art. 2.º, alteração 1.ª):
>
> I - as matérias-primas;
> II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;
> III - os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;
> IV - as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e
> V - as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial.

A qualificação do estabelecimento como industrial ou equiparado a industrial enseja, como regra geral, a incidência do imposto sobre as saídas de produtos por eles promovidas.

Suspensão e isenções do imposto

A suspensão do imposto é a figura jurídica que ocorre quando a norma legal prevê a possibilidade de saída do produto industrializado sem a cobrança do IPI, pressupondo, na maior parte dos casos, que haverá uma nova saída tributada no futuro.

Os casos de suspensão estão previstos no artigos 43 a 48 do RIPI. São diversas hipóteses, entre as quais podemos citar as remessas para industrialização sob encomenda, as remessas para exposição em feiras de amostras, as remessas para depósitos fechados, entre outros.

Há casos de suspensão em que o produto destina-se a uma saída futura não tributada, como é o caso de remessas para empresas comerciais exportadoras. Nesse caso, como a exportação de produtos industrializados é imune ao IPI, há a previsão de suspensão do imposto já na hipótese de o industrial ou equiparado remeter o produto a uma exportadora.

As isenções, por sua vez, são hipóteses em que a lei dispensa o pagamento do IPI por motivos, na maioria das vezes, de política tributária. A maior parte dos casos de isenção estão previstos nos artigos 54 a 66 do RIPI, entre os quais podemos mencionar os produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social (quando se destinam, exclusivamente, a uso próprio ou à distribuição gratuita aos seus educandos ou assistidos, no cumprimento de suas finalidades) e as amostras de produtos para distribuição gratuita (de diminuto ou nenhum valor comercial), apenas para exemplificar.

Base de cálculo

Para fins didáticos, podemos dividir a abordagem da apuração da base de cálculo do IPI em três partes. Na primeira parte, trataremos das regras gerais aplicáveis à grande maioria das operações tributáveis pelo imposto. Na segunda, incluímos alguns casos onde são aplicáveis regras peculiares, diferentes da regra geral. Na terceira parte, abordamos hipóteses em que o Fisco estabelece um valor mínimo para fins de tributação.

Regras gerais

Como regra geral, a base de cálculo do imposto aplicável às saídas dos produtos, tanto nacionais quanto estrangeiros, é o valor da operação (CTN, art. 47, II, "a"; RIPI, art. 190, I, "b", e II). Algumas regras adicionais que acabam por onerar o valor tributável são estabelecidas nos parágrafos 1.º, 2.º, e 3.º do artigo 190 do RIPI. Essas regras não estão previstas expressamente no artigo 43 do CTN, o que tem levado muitas empresas a questionarem sua constitucionalidade. São elas:

- Deve ser acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. Mesma regra é aplicável quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei 6.404/76, art. 243, 1.º e 2.º); interligada (DL 1.950/82, art. 10, 2.º, "b") do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência (RIPI, art. 612), mesmo quando o frete seja subcontratado (RIPI, art. 190, 1.º e 2.º).

- Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (RIPI, art. 190, 3.º).

Na importação de produtos, a base de cálculo é "o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis" (RIPI, art. 190, I, "a").

Regras especiais

Ao lado das regras gerais, existem casos peculiares que recebem tratamento específico da legislação do IPI, tais como os produtos em consignação, a locação, o arrendamento mercantil, os produtos recondicionados, a industrialização por encomenda, entre outros. No caso, por exemplo, da saída de produtos a título de consignação mercantil, a base de cálculo é o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante (RIPI, art. 190, 4.º).

Quando houver operação de industrialização sob encomenda, o industrializador deve acrescer à base de cálculo o valor das matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME) fornecidos pelo encomendante, exceto quando esses insumos forem usados ou quando o encomendante destine o produto a comércio, a emprego com insumo em nova industrialização ou o utilize para acondicionar produtos tributados (RIPI, art. 191).

Com relação à locação, ao arrendamento mercantil e à saída de produtos a título gratuito, a base de cálculo está associada ao valor corrente do produto. Esse critério é detalhado nos artigos 192 e 193 do RIPI.

> Art. 192. Considera-se valor tributável o preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, na forma do disposto nos arts. 195 e 196, na saída do produto estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, quando a saída se der a título de locação ou arrendamento mercantil ou decorrer de operação a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importe em fixar-lhe o preço (Lei 4.502, de 1964, art. 16).
>
> Art. 193. Na saída de produtos do estabelecimento do importador, em arrendamento mercantil, nos termos da Lei 6.099, de 1974, o valor tributável será:
>
> I - o preço corrente do mercado atacadista da praça em que o estabelecimento arrendador estiver domiciliado (Lei 6.099, de 1974, art. 18, e Lei 7.132, de 27 de outubro de 1983, art. 1.º, inciso III); ou
> II - o valor que serviu de base de cálculo do imposto no desembaraço aduaneiro, se for demonstrado comprovadamente que o preço dos produtos importados é igual ou superior ao que seria pago pelo arrendatário se os importasse diretamente (Lei 6.099, de 1974, art. 18, 2.º).

No processo de renovação ou recondicionamento, o preço de aquisição do produto usado é deduzido do valor tributável (RIPI, art. 194):

> Art. 194. O imposto incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem o processo de industrialização, de que trata o inciso V do art. 4.º (renovação ou recondicionamento), será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda (Decreto-Lei 400, de 1968, art. 7.º).

Valor tributável mínimo

Há casos em que o Fisco dedica especial atenção com o objetivo de evitar a subestimação da base de cálculo, estabelecendo regras para apuração de um valor tributável mínimo (VTM) para fins de apuração do imposto. Usualmente, as hipóteses envolvem saídas para estabelecimentos que não são contribuintes do IPI, abrangendo operações entre estabelecimentos da mesma firma (RIPI, art. 195):

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei 34, de 1966, art. 2.º, alteração 5.ª);
II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);
III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei 1.593, de 1977, art. 28);
IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei 400, de 1968, art. 8.º).

§1.º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

§2.º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

Alíquotas

As alíquotas do imposto são aquelas constantes na TIPI, aprovada pelo Decreto 6.006/2006. Na TIPI, é possível encontrar ou classificar todas as mercadorias passíveis de serem comercializadas, mesmo aquelas não tributadas. Com relação à classificação fiscal dos produtos, os artigos 15, 16 e 17 do RIPI estabelecem como ela deve ser procedida:

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por seções, capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens (Lei 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), integrantes do seu texto (Lei n.º 4.502, de 1964, art 10).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei no 4.502, de 1964, art. 10).

Exemplo de classificação fiscal extraído da TIPI é apresentado no quadro 1, onde constam certos pneumáticos novos, feitos de borracha. A primeira coluna indica a classificação fiscal completa do produto, que é a que contém oito dígitos; a segunda coluna apresenta a descrição do produto; e a última coluna contém a respectiva alíquota.

Quadro 1– Exemplo de classificação de produto na TIPI

40.11	Pneumáticos novos, de borracha	
4011.10.00	Dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluídos os veículos de uso misto – station wagons – e os automóveis de corrida)	15
4011.20	Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões	
4011.20.10	De medida 11,00-24	2
4011.20.90	Outros	2
4011.30.00	Dos tipos utilizados em veículos aéreos	0
4011.40.00	Dos tipos utilizados em motocicletas	15
4011.50.00	Dos tipos utilizados em bicicletas	15

(TIPI, aprovada pelo Decreto 6.006/2006)

No caso das microempresas e empresas de pequeno porte (EPPs) optantes pelo Simples Nacional, a alíquota do IPI é de 0,5% sobre a receita de venda de produtos e o seu recolhimento é realizado juntamente com os demais tributos abrangidos por esse regime simplificado de tributação. Registra-se, entretanto, que o IPI devido na importação de produtos do exterior não está abrangido pelo regime simplificado, e deve ser recolhido normalmente no momento do despacho aduaneiro.

Créditos

O IPI é imposto não cumulativo, sendo admitida a dedução do imposto pago nas etapas anteriores ao valor devido na operação presente. De acordo com o artigo 225 do RIPI, "a não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período".

O RIPI classifica os créditos em cinco categorias: (1) créditos básicos; (2) créditos por devolução ou retorno dos produtos; (3) créditos como incentivo, instituído para incentivar certas atividades e operações, como é o caso da

exportação; (4) créditos de outra natureza; (5) crédito presumido, para ressarcimento de contribuições sociais (PIS e COFINS) nas exportações.

A categoria mais relevante e significativa é a categoria dos ditos créditos básicos, que decorrem principalmente da aquisição dos insumos utilizados na produção e estão previstos no artigo 226 do RIPI:

> Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei 4.502, de 1964, art. 25):
>
> I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;
>
> II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;
>
> III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;
>
> IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;
>
> V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;
>
> VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;
>
> VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;
>
> VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;
>
> IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e
>
> X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.
>
> Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral e depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

Ainda a título de crédito básico, é permitido o crédito na aquisição de insumos de comerciante atacadista não contribuinte, nos seguintes termos (RIPI, art. 227):

> Art. 227. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-Lei 400, de 1968, art. 6.º).

Não é admitido o crédito relativamente à compra de MP, PI e ME de empresa optante pelo Simples Nacional (RIPI, art. 228; Lei Complementar 123/2006, art. 23).

Apurando o IPI a recolher

Como regra geral, o período de apuração do IPI é mensal, havendo períodos diferenciados para determinados produtos, como é o caso do cigarro. O valor a recolher será apurado mediante o confronto entre total de débitos de imposto decorrente das saídas de produtos no período de apuração e o total de créditos decorrentes das entradas de mercadorias no mesmo período.

Na eventualidade de os créditos de IPI decorrentes das entradas de produtos suplantarem os créditos decorrentes das saídas, o saldo credor em favor do contribuinte transfere-se para o período e pode ser compensado com o IPI devido apurado nesse período.

O exemplo a seguir ilustra a apuração do IPI de um determinado período de apuração:

Uma determinada indústria produz e vende os produtos X (preço R$50,00; alíquota IPI 5%) e Y (preço R$80,00; alíquota IPI 10%). Para isso, adquire matérias-primas e outros bens para a produção.

As operações (entradas e saídas de produtos) relativas a um determinado período de apuração são demonstradas a seguir.

Saídas de produtos:

1. Venda de 5 000 unidades do produto X, com 10% de desconto.
2. Venda de 2 000 unidades do produto Y.
3. Transferência de 1 000 unidades do produto Y para a filial varejista, onde serão vendidos a consumidores finais por R$130,00 a unidade.
4. Venda de 1 500 unidades do produto X, sendo cobrado do adquirente frete e seguro no valor de R$5.000,00.
5. Remessa de 500 unidades do produto Y para filial equiparada a industrial, onde serão comercializados.
6. Exportação de 3 000 unidades do produto X.

Entradas de produtos:

1. Compra de matérias-primas para a fabricação dos produtos X e Y no valor de R$300.000,00, acrescido de IPI no valor de R$15.000,00, destacado na nota fiscal.

2. Compra de um equipamento novo para a fábrica por R$80.000,00, mais IPI no valor de R$4.000,00, destacado na nota fiscal.

3. Compra de matéria-prima para a fabricação dos produtos X e Y por R$30.000,00, sem destaque de IPI, pois o fornecedor é comerciante atacadista não contribuinte do imposto. Verificando a TIPI, constata-se que a alíquota do IPI para o material adquirido é de 5%.

4. Compra de matéria-prima de fornecedor optante pelo Simples Nacional. O valor da compra foi de R$10.000,00, sem destaque de IPI. Verificando a TIPI, constata-se que a alíquota do IPI para o material adquirido é de 3%.

5. Compra de material de embalagem para acondicionar os produtos X e Y por R$70.000,00, não tendo sido acrescido o IPI porque a alíquota dessa embalagem é zero.

A apuração dos débitos de IPI é demonstrada na tabela 1, onde se verifica um total de R$44.200,00 de débitos no período.

Tabela 1– Demonstrativo dos débitos de IPI

Operação	Débito de IPI	Memórias de cálculo e justificativas
Venda de 5 000 unidades do produto X, com 10% de desconto	R$12.500,00	5 000 . R$50,00 = R$250.000,00 . 5% = R$12.500,00
Venda de 2 000 unidades do produto Y	R$16.000,00	2 000 . R$80,00 = R$160.000,00 . 10% = R$16.000,00
Transferência de 1 000 unidades do produto Y para a filial varejista, onde serão vendidos a consumidores finais por R$130,00 a unidade	R$11.700,00	1 000 . R$130,00 . 90% = R$117.000,00 . 10% = R$11.700,00 (RIPI, art. 195, II)
Venda de 1 500 unidades do produto X, sendo cobrado do adquirente do frete o seguro no valor de R$5.000,00	R$4.000,00	1 500 . R$50,00 = R$75.000,00 + R$5.000,00 = R$80.000,00 . 5% = R$4.000,00
Remessa de 500 unidades do produto Y para a filial equiparada a industrial, onde serão comercializados	-	Saída com suspensão de imposto (RIPI, art. 43, X)
Exportação de 3 000 unidades do produto X	-	Operação imune à incidência do IPI (CF, art. 153, 3.º, III)
Soma	R$44.200,00	

Marcelo Coletto Pohlmann.

Os créditos de IPI no período importaram em R$15.750,00, conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2 – Demonstrativo dos créditos de IPI

Operação	Crédito de IPI	Memórias de cálculo e justificativas
Compra de matérias-primas para a fabricação dos produtos X e Y no valor de R$300.000,00, acrescido de IPI no valor de R$15.000,00, destacado na nota fiscal	R$15.000,00	Crédito integral
Compra de um equipamento novo para a fábrica por R$80.000,00, mais IPI no valor R$4.000,00, destacado na nota fiscal	-	Sem direito a crédito do imposto (RIPI, art. 226, I)
Compra de matéria-prima para a fabricação dos produtos X e Y por R$30.000,00, sem destaque de IPI, pois o fornecedor é comerciante atacadista não contribuinte do imposto. Verificando a TIPI, constata-se que a alíquota do IPI para o material adquirido é de 5%	R$750,00	R$30.000,00 . 50% = R$15.000,00 . 5% = R$750,00
Compra de matéria-prima de fornecedor optante pelo Simples Nacional. O valor da compra foi de R$10.000,00, sem destaque de IPI. Verificando a TIPI, constata-se que a alíquota do IPI para o material adquirido é de 3%	-	Sem direito a crédito do imposto (RIPI, art. 228; Lei Complementar 123/2006, art. 23)
Compra de material de embalagem para acondicionar os produtos X e Y por R$70.000,00, não tendo sido acrescido o IPI porque a alíquota dessa embalagem é zero	-	Como a alíquota é zero, não há imposto a creditar
Soma	R$15.750,00	

Marcelo Coletto Pohlmann.

A apuração do saldo de IPI a recolher dá-se pelo confronto entre os débitos e créditos do período, conforme demonstrado a seguir:

Total de débitos do período	R$44.200,00
(–)Total de créditos do período	R$15.750,00
Saldo de IPI a recolher	R$28.450,00

Obrigações acessórias

As obrigações acessórias são formalidades impostas pelo Fisco como consequência, na maioria das vezes, da sujeição passiva a determinado tributo. No caso do IPI, as principais obrigações acessórias são:

- emissão de documentos fiscais, especialmente a nota fiscal;
- escrituração de livros fiscais;
- rotulagem, marcação e numeração de produtos;
- selo de controle;
- apresentação de declarações e informações ao Fisco.

São previstos os seguintes livros fiscais (RIPI, art. 444):

> Art. 444. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais:
>
> I - Registro de Entradas, modelo 1;
> II - Registro de Saídas, modelo 2;
> III - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;
> IV - Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, modelo 4;
> V - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;
> VI - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;
> VII - Registro de Inventário, modelo 7;
> VIII - Registro de Apuração do IPI, modelo 8.

O livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle deve ser utilizado apenas pelos estabelecimentos que fabricarem, importarem ou licitarem produtos sujeitos ao emprego desse selo, tais como cigarros, bebidas alcoólicas e relógios de pulso.

Os contribuintes do IPI devem apresentar anualmente a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) contendo as informações que serviram de base para a apuração do IPI. Ressalta-se que a DIPJ inclui outros tributos como o IRPJ e a CSLL, além de conter informações para a fiscalização das contribuições previdenciárias.

Ampliando seus conhecimentos

A incidência do IPI sobre os descontos incondicionais

Trata-se de acórdão proferido pela Primeira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da Quarta Região (TRF4) na Apelação Cível 2006.70.03.000002-0/PR, relatado pela Desembargadora Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, onde foi analisada e decidida a questão do cômputo dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI.

O acórdão seguiu a orientação consagrada nesse TRF no sentido da inconstitucionalidade do §2.º do artigo 15 da Lei 7.798/89, também constante do §3.º do artigo 131 do RIPI, que veda a dedução de descontos e abatimentos do valor da operação.

Ressalta-se que, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 567.935, relator o Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, relativa à dedução dos descontos da base de cálculo do IPI. Reconhecida a repercussão geral do tema, deve-se aguardar o julgamento do mérito pelo STF, que vinculará todos os demais magistrados.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO N.º 2006.70.03.000002-0/PR

RELATORA: Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère

APELANTE: União Federal (Fazenda Nacional)

ADVOGADO: Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

APELADO: Cerchop Bebidas Ltda.

ADVOGADO: Nestor Freschi Ferreira e outros

REMETENTE: Juízo Substituto da 01A VF de Maringá

RELATÓRIO

[...]

VOTO

[...]

MÉRITO

A questão controvertida está restrita à inclusão do valor relativo aos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI.

De acordo com a União o valor tributável do IPI não é o valor das receitas ingressadas no estabelecimento industrial. "A base de cálculo é integrado pelo valor agregado ao produto, adicionada de outros valores eleitos pela lei" (fl. 63).

O §2.º do artigo 15 da Lei 7.798, de 1989, vedou a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI, nos seguintes termos:

> Art. 15. O art. 14 da Lei 4.502, com a alteração introduzida pelo art. 27 do Decreto-Lei 1.593, de 21 de dezembro de 1977, mantido o seu inciso I, passa a vigorar a partir de 1.° de julho de 1989 com a seguinte redação:
>
> "Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:
>
> I - [...]
>
> II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.
>
> §1.º O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.
>
> **§2.º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.**
>
> §3.º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no §1.º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei 6.404) ou interligada (Decreto-Lei 1.950) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado.
>
> §4.º Será acrescido ao valor da operação o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos casos de remessa de produtos industrializados por encomenda, desde que não se destinem a comércio, a emprego na industrialização ou no acondicionamento de produtos tributados, quando esses insumos tenham sido fornecidos pelo próprio encomendante, salvo se se tratar de insumos usados." (grifo do autor)

O CTN no artigo 47 atribui como base de cálculo do imposto o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

No caso, o desconto independe de qualquer evento futuro ou incerto, daí se deduzindo que o valor da operação não inclui o montante do desconto.

O contido no artigo 15 da Lei 7.798, de 1989, na parte em que veda a dedução dos descontos incondicionais, está em contrariedade com o estabelecido no artigo 47 do CTN. Daí resulta inconstitucionalidade, porquanto o Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar só poderia ser alterado por outra lei complementar. Nesse sentido o acórdão de seguinte ementa:

1. CONSTITUCIONAL. CONFLITO ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA.

A lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na Constituição Federal, incidindo no vício de inconstitucionalidade; o Código Tributário Nacional, na parte em que dispõe sobre normas gerais, embora lei ordinária, cumpre função de lei complementar, conforme iterativos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

2. TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 7.799, DE 1989. Se o sujeito passivo da obrigação tributária ataca o índice estabelecido em lei para a correção monetária das demonstrações financeiras, ao fundamento de que, fixado em valores menores do que os da inflação, ele agravou artificialmente o fato gerador do Imposto de Renda descrito no artigo 43 do Código Tributário Nacional, a questão daí resultante é, evidentemente, de nível constitucional, não se expondo a recurso especial. Embargos de divergência acolhidos.

(EREsp 129.925/RS, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07/04/2000, DJ 15/05/2000 p. 115)

Considerando que o Código Tributário Nacional estabeleceu como base de cálculo do IPI o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, e a Lei 7.798 estabeleceu que não pode ser deduzido o valor do valor da operação os descontos concedidos a qualquer título, constata-se que a lei alterou o

contido no CTN. Tratando-se de lei ordinária, vedada a alteração do disposto em lei com *status* de complementar, sob pena de eiva de inconstitucionalidade. Foi o que decidiu esta Corte.

Com efeito. A constitucionalidade do artigo 15 da Lei 7.798, de 1989, foi objeto de exame pela Corte Especial deste Tribunal, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

EMENTA: *TRIBUTÁRIO. IPI. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. ARTIGO 14, §2.º, DA LEI 4.502/64, COM REDAÇÃO DA LEI 7.798/89, ARTIGO 15. LEI ORDINÁRIA. CONFLITO. ARTIGO 47, II, A, DO CTN. LEI COMPLEMENTAR. HIERARQUIA DAS LEIS. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. 1. O §2.º do art. 14 da Lei 4.502/64, integrado ao texto por obra da redação que lhe deu o art. 15 da Lei 7.798/89, ao estipular que os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionais, não podem ser deduzidos do valor da operação para fins de fixação de base de cálculo do IPI, colidiu com a disposição expressa no inciso II, alínea "a", do art. 47 do CTN, operando vício de constitucionalidade, porque a referida lei ordinária invadiu competência constitucionalmente reservada à lei complementar (art. 146, III, "a"). 2. Precedentes jurisprudenciais. 3. Arguição da inconstitucionalidade do §2.º, do artigo 14, da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 15, da Lei 7.798/89. (TRF4, INAMS 96.04.59407-9, Corte Especial, Relator Dirceu de Almeida Soares, DJ 03/12/2003)*

Assim, deve ser considerada como base de cálculo do IPI o valor da mercadoria, conforme estabelecido no artigo 47 do CTN, afastando-se a cobrança incidente sobre o desconto incondicional.

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação e à remessa oficial.

Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère

Relatora

(Disponível em: <www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3108141>.)

Atividades de aplicação

1. Explique, de uma forma sucinta, quando uma operação está sujeita à incidência do IPI. Coloque-se na condição de um especialista que foi consultado acerca de um novo empreendimento, com relação ao qual o empresário tem dúvidas se as atividades que serão desenvolvidas estão ou não sujeitas ao IPI.

2. O que diferencia a suspensão da isenção de IPI? Discorra sobre a questão.

3. Uma indústria fabrica uma grande variedade de artigos de plástico, tributados na saída. Assinale a alternativa que contém apenas materiais que dariam direito a crédito de IPI na sua aquisição.

   a) Desperdícios, resíduos e aparas de PVC nacional; PVC importado; tinta de colorir plásticos; facas utilizadas na máquina de cortar plásticos.

   b) Esmeril para afiar as facas utilizadas nas máquinas de cortar plásticos; grampos para o grampeador de caixas da seção de embalagens; caixas de papelão para acondicionar os produtos já embalados; fita adesiva para vedar a caixa de papelão.

   c) Pincel atômico para marcar a caixa; rolamento estrangeiro, adquirido de importador, para conserto da máquina que fabrica os artigos de plástico; fita para a máquina de escrever, do escritório; tinta para carimbo usado no setor de embalagens para carimbar as ordens de empacotamento.

   d) PVC importado; esmeril para afiar as facas utilizadas nas máquinas de cortar plásticos; rolamento estrangeiro; tinta de colorir plásticos.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 30 mar. 2010.

_______. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei 5.452, de 1.º de maio de 1943, da Lei 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 30 mar. 2010.

_______. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 mar. 2010.

_______. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 30 mar. 2010.

_______. Decreto-Lei 1.199, de 27 de dezembro de 1971. Altera a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), a Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/del1199.htm>. Acesso em: 30 mar. 2010.

_______. Decreto-Lei 1.950, de 14 de julho de 1982. Isenta do Imposto de Renda os ganhos auferidos por pessoas físicas em operações com imóveis, estimula a capitalização das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/1965-1988/Del1950.htm>. Acesso em: 30 mar. 2010.

______. Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 16 jun. 2010.

______. Decreto 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d6006.htm>. Acesso em: 30 mar. 2010.

Gabarito

1. O IPI incide sobre a saída de produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Para ser considerado produto industrializado, ele deve ter sido submetido ao processo de industrialização, conforme definido em lei. Para ser tributado, o produto deve constar na TIPI com alíquota, ainda que igual a zero. Os produtos que constarem com a notação "NT", não estão no campo de incidência do IPI. Por fim, deve-se verificar se as peculiaridades do novo negócio não se incluem em qualquer dos casos de exclusão do conceito de industrialização, que não são tributados.

2. A suspensão do IPI ocorre quando a lei expressamente permite que o produto ou insumo não seja tributado em determinadas hipóteses de saída, desde que haja a perspectiva de uma saída futura, ainda que em alguns casos não seja tributada (como é o caso da exportação). Exemplo disso é a remessa para industrialização em outro estabelecimento: se a previsão é de que os produtos ou insumos remetidos retornarão e serão vendidos, haverá a suspensão do imposto; caso contrário, não há a possibilidade de suspensão.

   Já a isenção é a dispensa da cobrança do imposto em determinadas hipóteses previstas em lei. Nesse aspecto, ela pode confundir-se com a suspensão, mas o fundamento para a dispensa do imposto é outro e não está atrelado a saídas futuras do produto ou insumo.

3. A



ICMS e ISSQN

A presente aula trata das regras que regem a incidência e apuração do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Objetiva-se desenvolver no aluno a capacidade de qualificar as operações à luz da legislação do ICMS e do ISSQN, de apurar corretamente o valor devido e de orientar as empresas no cumprimento das obrigações decorrentes da sujeição passiva a esses impostos.

ICMS

Aspectos constitucionais

O ICMS é o imposto que recebeu maior atenção do legislador constitucional, dada a sua relevância econômica e orçamentária e a potencialidade de ocorrência da chamada "guerra fiscal" entre os estados da federação. A autorização constitucional para a instituição do ICMS pelos estados e o Distrito Federal está prevista na Constituição Federal (CF), artigo155, II:

> Art. 155. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993)
>
> [...]
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993).

De acordo com o artigo 155, IX, "a", da CF, o imposto incide, também, sobre a importação de bens e serviços:

> Art. 155. [...]
>
> IX - incidirá também:
>
> a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (Redação dada pela Emenda Constitucional 33, de 2001).

O papel da lei complementar e dos convênios

A lei complementar recebe maior atribuição de competência para normatizar a incidência do ICMS do que aquela atribuída em relação aos impostos em geral pelo artigo 146, III, da CF, que exige essa via legal para estabelecer os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. No artigo 155, XII, também da CF, o legislador constitucional vai além e atribui à lei complementar as seguintes competências:

> Art.155. [...]
>
> XII - cabe à lei complementar:
> a) definir seus contribuintes;
> b) dispor sobre substituição tributária;
> c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
> d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
> e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
> f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
> g) regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
> h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, "b" (Incluída pela Emenda Constitucional 33, de 2001);
> i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (Incluída pela Emenda Constitucional 33, de 2001).

Fica evidente que a reserva de lei complementar estabelecida pela CF abrange os principais aspectos da incidência do ICMS. Atendendo ao comando constitucional, a Lei Complementar (LC) 87/96, conhecida como "Lei Kandir", define as normas gerais que devem ser observadas pelos legisladores dos estados e do Distrito Federal na instituição e normatização do imposto.

Com relação ao disposto especificamente na letra "g" do inciso XII do artigo 155 da CF, por sua vez, coube à LC 24/75 prever a realização de convênios entre os estados e regulamentar a forma como eles devem ser celebrados, sendo imprescindíveis para a concessão de qualquer espécie de benefício ou incentivo fiscal aos contribuintes. Exige-se a celebração de convênios nas hipóteses previstas no artigo 1.º da LC 24/75:

> Art. 1.º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;
II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
III - à concessão de créditos presumidos;
IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

A concessão de benefícios e incentivos fiscais sem a observância das regras estabelecidas implica na nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e na exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente (LC 24/75, art. 8.º).

Imunidades e princípios gerais

A CF afasta a incidência do ICMS sobre determinadas mercadorias e operações. Pode-se iniciar referindo a imunidade geral em relação a impostos concedida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d"). Outras imunidades são previstas no artigo 155, X:

Art. 155. [...]

X - não incidirá:
a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (Redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003);
b) sobre operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, §5.º;
d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003).

Alguns princípios aplicáveis aos impostos em geral podem ser destacados em relação ao ICMS. Eles dizem respeito à observância dos princípios da legalidade, irretroatividade e da anterioridade (CF, art. 150):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003).

O §7.º do artigo 150 da CF legitima a instituição da chamada "substituição tributária para frente" em relação aos tributos em geral, sistemática muito utilizada na arrecadação do ICMS:

Art. 150. [...]

§7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (Incluído pela Emenda Constitucional 3, de 1993).

Papel do Senado Federal

Tendo em vista que o ICMS é tido por muitos como o imposto da Federação, o Senado Federal, constituído por representantes dos estados e do Distrito Federal, desempenha importante papel político na definição de alguns limites gerais em relação às alíquotas do imposto (CF, art. 155, IV e V):

Art. 155. [...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Base de cálculo, alíquotas e outras definições

A CF estabelece uma série de outras definições e restrições dirigidas aos legisladores infraconstitucionais, ou seja, àqueles a quem compete formular as leis gerais e instituir o imposto. Elas constam dos seguintes parágrafos e incisos do artigo 155:

Art. 155. [...]

§2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993)

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

[...]

VI - salvo deliberação em contrário dos estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

[...]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;

[...]

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

Fato gerador

As hipóteses de incidência do ICMS são previstas no artigo 3.º da LC 87/96. O elemento temporal da incidência, o chamado fato gerador, por sua vez, está detalhado no artigo 12, nos seguintes termos:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável.

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior (Redação dada pela LCP 114, de 16 de dezembro de 2002);

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados (Redação dada pela LCP 114, de 16 de dezembro de 2002);

XII - da entrada no território do estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (Redação dada pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§1.º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§2.º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§3.º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto (Incluído pela LCP 114, de 16 de dezembro de 2002).

Deve-se registrar que, além das imunidades constitucionais já referidas anteriormente, o ICMS não incide sobre determinadas operações previstas no artigo 3.º da LC 87/96:

Art. 3.º O imposto não incide sobre:

[...]

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa;
II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Contribuintes

O artigo 4.º da LC 87/96 define quem é contribuinte do ICMS:

Art. 4.º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela LCP 114, de 16 de dezembro de 2002);

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade (Redação dada pela LCP 114, de 16 de dezembro de 2002);
II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados (Redação dada pela LCP 114, de 16 de dezembro de 2002);
IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (Redação dada pela LCP 102, de 11 de julho de 2000).

Como se vê, a redação do artigo 4.º da LC 87/96 é expressa no sentido de que as pessoas físicas também estão sujeitas ao ICMS caso realizem certas operações que também seriam tributadas caso fossem realizadas por pessoas jurídicas. Mesmo uma importação eventual de mercadorias ou bens do exterior por pessoa física deverá pagar o imposto.

Substituição tributária

Quando tratamos das definições constitucionais, ficou registrado que a CF autorizou a chamada substituição tributária, que ocorre quando a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída, por lei, a uma terceira pessoa que não o próprio contribuinte.

Os artigos 6.º e 7.º da LC 87/96 definem as regras gerais que devem nortear os legisladores estaduais no estabelecimento de casos de substituição tributária:

> Art. 6.º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (Redação dada pela LCP 114, de 16 de dezembro de 2002).
>
> §1.º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, que seja contribuinte do imposto.
>
> §2.º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada estado (Redação dada pela LCP 114, de 16 de dezembro de 2002).
>
> Art. 7.º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Com base nos dispositivos referidos, conclui-se que a definição dos casos de substituição tributária está sob a competência do legislador estadual. A base de cálculo, porém, é definida pelo artigo 8.º da LC 87/96 (somente para fins de substituição tributária).

Base de cálculo

As regras básicas sobre a base de cálculo do ICMS estão no artigo 13 da LC 87/96. Nos seguintes casos, a base de cálculo é:

- o valor da operação, no caso de saída de mercadoria ou sua transmissão a terceiro (art. 13, I);
- o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço, no caso de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias (art. 13, II);
- o preço do serviço, no caso de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 13, III);
- o valor da operação, no caso de fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendido na competência tributária dos municípios (art. 13, IV, "a");
- o preço corrente da mercadoria, no caso de fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tribu-

tária dos municípios e com indicação expressa de incidência de ICMS sobre a mercadoria fornecida (art. 13, IV, “b”);

- a soma da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, do imposto de importação, do IPI, do imposto sobre operações de câmbio (IOF) e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (art. 13, V).

O IPI não integra a base de cálculo do ICMS quando a operação se der entre contribuintes, quando for relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização e configure fato gerador dos dois impostos (CF, art. 155, 2.º, XI; LC 87/96, art. 13, 2.º). Isso implica dizer que, se o destinatário da mercadoria não for contribuinte do ICMS, o valor do IPI integrará a base de cálculo para fins de aplicação da alíquota de ICMS.

Período de apuração e alíquotas

Cada estado da federação tem autonomia para definir o período de apuração do ICMS e as alíquotas internas. Em relação ao período de apuração, a regra geral é a periodicidade mensal, havendo casos em que são estabelecidos períodos menores para determinadas mercadorias ou atividades, tais como combustíveis ou supermercados.

Em relação às alíquotas internas, a principal limitação imposta aos estados é que ela não pode ser inferior à alíquota interestadual geral. De qualquer forma, a identificação das alíquotas internas aplicáveis em cada operação perpassa pela análise das leis estaduais instituidoras do ICMS.

Usualmente, a alíquota geral dos estados situa-se entre 17% e 19%. Os produtos mais essenciais – tais como os da cesta básica de alimentos – sujeitam-se a uma alíquota inferior, geralmente 12%; já os produtos considerados supérfluos – tais como cigarros, bebidas alcoólicas, veículos, armas, combustíveis, entre outros – sujeitam-se a alíquotas mais elevadas, normalmente não inferiores a 25%.

As alíquotas para as operações interestaduais são definidas pelo Senado Federal, através das Resoluções 22/89 e 95/96, nos seguintes patamares:

- 12%, nas operações e prestações interestaduais em geral;

- 7%, nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste,

destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao estado do Espírito Santo;

- 4%, na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

Aplicam-se as alíquotas internas: (1) nas operações internas; (2) na importação; (3) na aquisição de serviços de comunicação, iniciados no exterior; (4) na licitação de mercadoria importada; (5) nas operações interestaduais nas quais o destinatário não seja contribuinte do ICMS.

Créditos

De uma forma geral, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações das quais tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (LC 87/96, art. 20).

O direito de crédito está condicionado à idoneidade da documentação e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação, e extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento (LC 87/96, art. 23).

Bens do ativo permanente

O aproveitamento de créditos relativamente à entrada de bens para o ativo permanente do contribuinte segue regras próprias, estabelecidas no §5.º do artigo 20 da LC 87/96, das quais destacamos as seguintes:

> Art. 20. [...]
>
> §5.º Para efeito do disposto no *caput* deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP 102, de 11 de julho de 2000)
>
> I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento (Inciso incluído pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);
> II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período (Inciso incluído pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);
> III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo

fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (Redação dada pela Lei Complementar 120, de 2005);

[...]

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio (Inciso incluído pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);

[...]

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado (Inciso incluído pela LCP 102, de 11 de julho de 2000).

Material de consumo, energia e comunicações

Nas entradas de energia elétrica, de serviços de comunicação e de material para uso e consumo do estabelecimento, o crédito segue as regras do artigo 33 da LC 87/96:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1.º de janeiro de 2011;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP 102, de 11 de julho de 2000)

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica (Alínea incluída pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);

b) quando consumida no processo de industrialização (Alínea incluída pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais (Alínea incluída pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);

d) a partir de 1.º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses (Redação dada pela LCP 122, de 2006);

[...]

IV - somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: (Inciso incluído pela LCP 102, de 11 de julho de 2000)

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza (Alínea incluída pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais (Alínea incluída pela LCP 102, de 11 de julho de 2000);

c) a partir de 1.º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses (Redação dada pela LCP 122, de 2006).

Créditos vedados

Os parágrafos 1.º, 2.º e 3.º do artigo 20 da LC 87/96 tratam de hipóteses em que, à exceção do previsto no §6.º, não é admitido o crédito do imposto:

> Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.
>
> §1.º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.
>
> §2.º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.
>
> §3.º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou à prestação de serviços a ele feita:
>
> I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;
> II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.
>
> [...]
>
> § 6.º Operações tributadas, posteriores às saídas de que trata o §3.º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:
>
> I - produtos agropecuários;
> II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Caso as mercadorias entradas no estabelecimento venham a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se, o crédito que tiver sido lançado por ocasião de sua entrada deve ser estornado (LC 87/96, art. 21, IV).

Obrigações acessórias

As principais obrigações acessórias impostas aos contribuintes do ICMS consistem na emissão de documentos fiscais para dar a cobertura à saída de mercadorias, na escrituração de livros e na apresentação de declarações ao Fisco.

Compete às legislações estaduais, em consonância com a legislação federal aplicável ao IPI, estabelecer os livros e documentos que devem ser emitidos e escriturados pelos contribuintes. De uma forma geral, os livros fiscais mais comuns são: (1) Registro de Entradas; (2) Registro de Saídas; (3) Registro de Apuração do ICMS.

Com relação a declarações, usualmente os estados exigem a apresentação mensal de uma declaração contendo o resumo de débitos e créditos do período, incluindo o valor a recolher ou o saldo credor a transportar. Os municípios, por sua vez, usualmente exigem a apresentação de uma declaração anual para fins de apuração dos percentuais de repartição na arrecadação do ICMS.

ISSQN

Aspectos constitucionais e legislação de regência

A possibilidade de instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) está prevista no artigo 156, III, da CF. O imposto incide sobre serviços não sujeitos ao ICMS, definidos em lei complementar. No parágrafo 3.º desse mesmo dispositivo, é atribuída à lei complementar, ainda, a tarefa de definir as alíquotas máximas e mínimas, de afastar a incidência sobre as exportações de serviços e de regular a concessão de isenções e benefícios fiscais:

> Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:
>
> [...]
>
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993).
>
> [...]
>
> §3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:(Redação dada pela Emenda Constitucional 37, de 2002)
>
> I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas (Redação dada pela Emenda Constitucional 37, de 2002);
> II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior (Incluído pela Emenda Constitucional 3, de 1993);
> III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (Incluído pela Emenda Constitucional 37, de 2002).

No artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), é estabelecida a alíquota mínima de 2%, nos seguintes termos:

> Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do §3.º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional 37, de 2002)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968 (Incluído pela Emenda Constitucional 37, de 2002);

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I (Incluído pela Emenda Constitucional 37, de 2002).

Os itens 32, 33 e 34 a que se refere o inciso I do artigo 88 do ADCT, são da lista de serviços com a redação dada pela LC 56/87:

[...]

32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM);

33. Demolição;

34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM);

[...]

Não se devem olvidar, ainda, certas regras constitucionais aplicáveis a todos os impostos e, por consequência, também ao ISSQN. Primeiramente, a CF atribui à lei complementar a competência de definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III). Além disso, o ISSQN se sujeita às limitações constitucionais do poder de tributar, das quais destacamos os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, nos mesmos moldes aplicáveis e comentados em relação ao ICMS.

Há que se referir, também, às imunidades aplicáveis aos impostos em geral. Os municípios não podem tributar os serviços prestados pela União, pelos estados, por suas autarquias e fundações, desde que os serviços: (1) sejam vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes; (2) não decorram de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, art. 150, VI, "a", e parágrafos 2.º e 3.º).

Da mesma forma, não podem ser tributados os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei e desde que os serviços estejam relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades (CF, art. 150, VI, "c", e §4.º).

Atualmente, é a Lei Complementar 116/2003 que define os serviços abrangidos, o fato gerador, a base de cálculo, o local da prestação do serviço, os contribuintes e a alíquota máxima do imposto ISSQN. A LC 116/2003 sucedeu e revogou quase que totalmente as disposições do DL 406/68 acerca do ISSQN, à exceção de seu artigo 9.º, que remanesce em vigor, conforme será comentado adiante. O artigo 4.º da LC 100/99, por sua vez, fixa em 5% a alíquota máxima.

Pelo exposto, resta evidente que o ISSQN é regido pela lei municipal que o instituir; esta lei, por sua vez, deve observar as regras gerais estabelecidas por lei complementar editada pelo Congresso Nacional, à qual se submetem todos os municípios brasileiros.

As respectivas leis municipais têm, portanto, competência para dispor sobre os demais aspectos da incidência, tais como definir alíquotas para cada tipo de serviço – respeitados, é claro, os limites traçados pela CF, pela LC 116/2003 e pela LC 100/99 –, impor obrigações acessórias, estabelecer hipóteses de substituição tributária e prazos de recolhimento, entre outros aspectos.

Fato gerador e contribuintes

O contribuinte do ISSQN é o prestador do serviço (LC 116/2003, art. 5.º). O artigo 1.º da LC 116/2003 define o fato gerador:

> Art. 1.º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A lista de serviços é, portanto, o elemento-chave da incidência do ISSQN: só haverá incidência do imposto se o serviço enquadra-se na descrição de um dos itens da lista anexa à LC 116/2003.

Essa lista é fundamental para definir se os materiais empregados na prestação dos serviços ficam ou não sujeitos ao ICMS. Nas hipóteses em que o item de serviço contém a determinação no sentido de incidir o ICMS, haverá a cobrança de ISSQN sobre o valor do serviço e de ICMS sobre o valor do material. Não havendo essa previsão, incide apenas ISSQN sobre o preço total cobrado.

Os dois exemplos abaixo, extraídos da lista anexa à LC 116/2003, ilustram, respectivamente, um caso em que deve ser discriminado o valor dos materiais para fins de incidência do ICMS (item 14.01) e um caso em que incide apenas o ISSQN sobre o preço total cobrado pelo serviço (item 14.07):

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

[...]

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

Além disso, a incidência do ISSQN independe da denominação dada ao serviço e é devido também sobre o serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

O artigo 2.º da LC 116/2003 define as hipóteses de não incidência:

Art. 2.º O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do país;
II - a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;
III - o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Local da prestação do serviço

O contribuinte é o prestador do serviço (LC 116/2003, art. 5.º). O local em que se considera prestado o serviço definirá o município para o qual deverá ser recolhido o imposto, ou seja, quem é o sujeito ativo da obrigação tributária.

Como regra geral, aplicável à grande maioria dos casos, o local da prestação do serviço é no município onde está localizado o estabelecimento prestador. Essa regra e suas exceções constam do artigo 3.º da LC 116/2003:

Art. 3.º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I - do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do §1.º do art. 1.º desta Lei Complementar;
II - da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV - da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V - das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII - da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII - da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX - do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X - (VETADO)

XI - (VETADO)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV - da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV - onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII - da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX - do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI - da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII - do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

Assim, exceto pelos casos enumerados nos incisos do artigo 3.º da LC 116/2003, o ISSQN será devido no município onde estiver localizado o estabelecimento prestador, ainda que ele preste serviços em outros municípios.

A definição de estabelecimento, para fins do ISSQN, é dada pelo artigo 4.º da LC 116/2003, onde fica expresso que não importa, para esse fim, a denominação dada pelo contribuinte:

Art. 4.º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure

unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Apuração do imposto e obrigações acessórias

De acordo com o artigo 7.º da LC 116/2003, a base de cálculo do imposto, como regra geral, é o preço do serviço. Excepcionam-se dessa regra os serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à LC 116/2003, em que podem ser deduzidos da base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador. Eis os serviços descritos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à LC 116/2003:

> 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
>
> [...]
>
> 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Com relação à prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, bem como com relação às sociedades de profissionais a seguir discriminados, o imposto não incide sobre o preço do serviço, uma vez que permanecem em vigor as disposições dos parágrafos 1.º e 3.º do artigo 9.º do DL 406/98:

> §1.º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.
>
> [...]
>
> §3° Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do §1.°, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável (Redação dada pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987).

Cabe registrar que, após a edição da LC 116/2003, surgiram dúvidas se efetivamente permaneciam ou não em vigor as disposições do artigo 9.º do DL 406/68, questão que veio a ser dirimida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que consolidou seu entendimento através da Súmula 663, assim redigida: "Os §§ 1.º e 3.º do art. 9.º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela constituição".

Os serviços referidos no §3.º do artigo 9.º do DL 406/98 referem-se a (itens da lista anexa à LC 56/87, que deu nova redação à lista anexa ao DL 406/98):

> 1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
>
> [...]
>
> 4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
>
> [...]
>
> 8. Médicos veterinários;
>
> [...]
>
> 25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
>
> [...]
>
> 52. Agentes da propriedade industrial;
>
> [...]
>
> 88. Advogados;
>
> [...]
>
> 89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
>
> 90. Dentistas;
>
> 91. Economistas;
>
> 92. Psicólogos;
>
> [...]

Para identificar a alíquota aplicável a determinado serviço, o contador tributarista deve consultar a legislação do município ao qual compete o imposto. Isso porque os municípios têm competência para fixar livremente as alíquotas para cada tipo de serviço, desde que respeitados os limites legais: alíquota mínima de 2% e alíquota máxima de 5%. Como já explicitado anteriormente, excepcionam-se do limite mínimo os serviços constantes dos itens 32, 33 e 34 da lista de serviços segunda a redação dada pela LC 56/87 (ADCT, art. 88, I).

As obrigações acessórias usualmente impostas pelos municípios dizem respeito à emissão de documentos fiscais para dar cobertura às operações de prestações de serviços, à escrituração de livro de apuração do imposto e à apresentação periódica de declaração dos valores devidos a título de ISSQN.

Ampliando seus conhecimentos

O caso da Indústria de Equipamentos Paradigma S/A

Marcelo Coletto Pohlmann

A Indústria de Equipamentos Paradigma S/A, estabelecida na capital do estado de São Paulo, produz e revende máquinas e equipamentos industriais sob encomenda e presta serviços de manutenção e instalação industriais.

Necessitando revisar a projeção do fluxo de caixa da empresa para os próximos meses, o gerente financeiro solicitou ao departamento fiscal uma estimativa mais realista quanto ao valor do ICMS e do ISSQN a recolher no mês de abril de 2010, relativamente às operações realizadas no mês de março desse mesmo ano.

No mês de março de 2010, a empresa efetuou as vendas e prestou os serviços discriminados a seguir:

Vendas de equipamentos de fabricação própria a clientes situados no estado	R$3.000.000,00
Vendas de equipamentos de fabricação própria a clientes situados no Paraná	R$500.000,00
Vendas de equipamentos de fabricação própria a clientes situados no Ceará	R$400.000,00
Revenda de máquinas e equipamentos a clientes situados no estado	R$700.000,00
Revenda de máquinas e equipamentos a clientes situados em Santa Catarina	R$800.000,00
Revenda de máquinas e equipamentos a clientes situados no Espírito Santo	R$200.000,00
Serviços de instalação de máquinas e equipamentos	R$300.000,00
Serviços de manutenção de máquinas e equipamentos	R$80.000,00
Valor do material empregado no serviço de manutenção	R$20.000,00

No mesmo período, foram adquiridos e entraram no estabelecimento as seguintes mercadorias e serviços:

Insumos adquiridos de fornecedores de São Paulo-SP	R$1.500.000,00
Insumos adquiridos de fornecedores de outros estados	R$800.000,00
Máquinas e equipamentos para revenda adquiridos em São Paulo-SP	R$300.000,00
Máquinas e equipamentos para revenda adquiridos de Minas Gerais	R$1.000.000,00

Energia elétrica consumida na fábrica	R$100.000,00
Energia elétrica consumida nas áreas administrativa e comercial	R$10.000,00
Serviços de comunicação e telecomunicação	R$15.000,00
Devolução de equipamentos anteriormente vendidos a clientes de São Paulo-SP	R$50.000,00
Compra de material de escritório de fornecedor de São Paulo-SP	R$5.000,00

Com relação às operações da empresa, a alíquota interna de ICMS das máquinas e equipamentos é de 12%, a alíquota de IPI é de 0% e a alíquota de ISSQN dos serviços é de 5%. Nas vendas interestaduais para contribuintes do ICMS situados no Espírito Santo e para os estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, a alíquota é de 7%.

Com relação aos insumos, os valores discriminados acima não contêm o IPI e a alíquota aplicável nas aquisições de fornecedores de São Paulo, que é de 18%. Os serviços de comunicação e de telecomunicação sujeitam-se à alíquota de 25%, mas não há direito ao crédito para a empresa adquirente, exceto quando ela explora serviços de mesma natureza ou realiza exportações de produtos ou serviços.

Com base nessas informações, o gestor do departamento fiscal passou aos cálculos para estimar os valores a recolher. A síntese desses cálculos consta das tabelas 1 e 2. Na tabela 1 é apresentado o cálculo do ICMS incidente sobre as saídas de mercadorias e o ISSQN incidente sobre os serviços prestados.

Tabela 1 – Cálculo do ICMS e do ISSQN sobre as vendas e serviços prestados

Operações	Valor da operação	%	ICMS	ISSQN
Vendas de equipamentos de fabricação própria a clientes situados no estado	R$3.000.000,00	12%	R$360.000,00	
Vendas de equipamentos de fabricação própria a clientes situados no Paraná	R$500.000,00	12%	R$60.000,00	
Vendas de equipamentos de fabricação própria a clientes situados no Ceará	R$400.000,00	7%	R$28.000,00	
Revenda de máquinas e equipamentos a clientes situados no estado	R$700.000,00	12%	R$84.000,00	

Marcelo Coletto Pohlmann.

Operações	Valor da operação	%	ICMS	ISSQN
Revenda de máquinas e equipamentos a clientes situados em Santa Catarina	R$800.000,00	12%	R$96.000,00	
Revenda de máquinas e equipamentos a clientes situados no Espírito Santo	R$200.000,00	7%	R$14.000,00	
Serviços de instalação de máquinas e equipamentos	R$300.000,00	5%		R$15.000,00
Serviços de manutenção de máquinas e equipamentos	R$80.000,00	5%		R$4.000,00
Valor do material empregado no serviço de manutenção	R$20.000,00	12%	R$2.400,00	
Soma	R$6.000.000,00		R$644.400,00	R$19.000,00

Na tabela 2 é demonstrado o cálculo do ICMS sobre as entradas de mercadorias, bem como os valores cujo crédito é permitido pela legislação do imposto.

Tabela 2 – Cálculo do ICMS sobre as entradas de mercadorias e serviços

Operações	Valor da operação	%	ICMS	Direito a crédito
Insumos adquiridos de fornecedores de São Paulo-SP	R$1.500.000,00	18%	R$270.000,00	R$270.000,00
Insumos adquiridos de fornecedores de outros estados	R$800.000,00	12%	R$96.000,00	R$96.000,00
Máquinas e equipamentos para revenda adquiridos em São Paulo-SP	R$300.000,00	12%	R$36.000,00	R$36.000,00
Máquinas e equipamentos para revenda adquiridos de Minas Gerais	R$1.000.000,00	12%	R$120.000,00	R$120.000,00
Energia elétrica consumida na fábrica	R$100.000,00	18%	R$18.000,00	R$18.000,00
Energia elétrica consumida nas áreas administrativa e comercial	R$10.000,00	18%	R$1.800,00	-
Serviços de comunicação e telecomunicação	R$15.000,00	25%	R$3.750,00	-
Devolução de equipamentos anteriormente vendidos a clientes de São Paulo-SP	R$50.000,00	12%	R$6.000,00	R$6.000,00

Marcelo Coletto Pohlmann.

Operações	Valor da operação	%	ICMS	Direito a crédito
Compra de material de escritório de fornecedor de São Paulo-SP	R$5.000,00	18%	R$900,00	-
Soma	R$3.780.000,00		R$552.450,00	R$546.000,00

A partir dos valores apresentados nas tabelas 1 e 2, fica facilitada a apuração do ICMS e do ISSQN a recolher. No caso do ISSQN, como não é permitido qualquer dedução do valor incidente sobre os serviços, o valor a recolher equivale ao total constante da tabela 1, ou seja, R$19.000,00.

No caso do ICMS, como é um imposto não cumulativo, é permitido deduzir certos créditos relativos às entradas de mercadorias. Dessa forma, o valor a recolher resulta do confronto entre o total de débitos e créditos, ou seja: R$644.400,00 – R$546.000,00 = R$98.400,00.

Ressalta-se que, conforme se observa na tabela 2, não é admitido, como regra geral, o crédito de ICMS sobre as aquisições de materiais de consumo, de serviços de comunicação e telecomunicação e de energia elétrica não utilizada no processo de industrialização.

Atividades de aplicação

1. Discorra sobre a incidência do ICMS e do ISSQN quando há fornecimento de mercadorias juntamente com serviços. Incide apenas o ICMS, apenas ISSQN ou ambos? Explique.

2. Com relação à aquisição de bens para o ativo permanente da empresa:

a) é permitido o crédito de ICMS integralmente no mês de aquisição.

b) não é permitido o crédito de ICMS, a exemplo do IPI.

c) é permitido o crédito de ICMS à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês.

d) é permitido o crédito de ICMS sobre a depreciação mensal do bem.

3. Assinale a alternativa que contém apenas casos de imunidade ou não incidência de ICMS.

   a) Exportação de mercadorias, saída de ouro para uma indústria de joias e serviços radiodifusão de recepção livre e gratuita.

   b) Saída de gasolina da refinaria para postos localizados em outros estados, venda do estabelecimento comercial e exportação de mercadorias.

   c) Saída de energia elétrica com destino a outro estado, venda de gasolina pelo varejista e serviços de TV via cabo.

   d) Serviços de transporte prestado a destinatário no exterior, serviço de internet via cabo e saída de gasolina da refinaria para postos localizados em outros estados.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm#adct>. Acesso em: 5 abr. 2010.

_______. Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/LCP24.htm>. Acesso em: 5 abr. 2010.

_______. Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o artigo 8.º do Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/LCP56.htm>. Acesso em: 5 abr. 2010.

_______. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/LCP87.htm>. Acesso em: 5 abr. 2010.

_______. Lei Complementar 100, de 22 de dezembro de 1999. Altera o Decreto-Lei

406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, para acrescentar serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/LCP100.htm>. Acesso em: 5 abr. 2010.

______. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/LCP116.htm>. Acesso em: 5 abr. 2010.

______. Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 5 abr. 2010.

______. Resolução 22, de 19 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <www.sefa.pa.gov.br/legisla/leg/Diversa/ResolSenadoFederal/Resolucao%2022-89.htm>. Acesso em: 5 abr. 2010.

______. Resolução 95, de 13 de dezembro de 1996. Estabelece alíquota para cobrança do ICMS. Disponível em: <www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/ResolSenadoFederal/Resolucao%2095-96.htm>. Acesso em: 5 abr. 2010.

Gabarito

1. Deve-se citar as três hipóteses possíveis: (1) apenas ICMS, se o serviço prestado não constar na lista anexa à LC 116/2003; (2) apenas ISSQN, se o serviço consta da lista e não há a determinação de incidência do ICMS sobre o material empregado; (3) ISSQN sobre o valor do serviço e ICMS sobre o valor da mercadoria, se o serviço consta da lista e há a determinação de incidência do ICMS sobre o material empregado.

2. C

3. B



Simples Nacional e contribuições previdenciárias

Nesta aula serão abordadas, primeiramente, as principais regras que regem o regime simplificado de apuração e recolhimento de tributos denominado Simples Nacional, incluindo questões sobre quem pode optar, como é calculado o valor devido e as hipóteses de exclusão do regime. Na segunda parte será apresentado um panorama acerca das contribuições previdenciárias exigidas das empresas.

O objetivo desta aula é capacitar o aluno a identificar as hipóteses em que é aplicável o regime do Simples Nacional e a calcular corretamente o valor dos tributos devidos de acordo com esse regime. Objetiva-se, adicionalmente, que o aluno adquira uma visão geral das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas e de sua forma de apuração.

Simples Nacional

Legislação de regência

A instituição de regime simplificado e unificado de recolhimento de tributos foi autorizada pelo artigo 146, III, "d", da Constituição Federal (CF). Esse dispositivo constitucional atribuiu a competência de instituição do regime à lei complementar, nos seguintes termos:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> [...]
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> [...]
>
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003).
>
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, "d", também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003)

I - será opcional para o contribuinte (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003);

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por estado (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003);

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003);

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003).

Como se percebe, o texto constitucional estabelece importantes requisitos do regime, tais como: os tributos abrangidos, o caráter opcional do regime, o recolhimento unificado de todos os tributos e centralizado em uma guia de arrecadação, e a possibilidade de diferenciação nos critérios de enquadramento por parte dos estados da Federação. Qualquer inobservância desses requisitos pelo legislador complementar implica na pecha[1] de inconstitucionalidade.

[1] Defeito moral; vício, falha, imperfeição.

Com base nesse permissivo constitucional, foi editada a Lei Complementar (LC) 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP). O alcance dos benefícios tributários é definido no inciso I do artigo 1.º dessa lei:

Art. 1.º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

[...]

ME e EPP: definição e restrições

A definição de ME e de EPP é dada pelo artigo 3.º da LC 123/2006:

Art. 3.º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R$2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Os parágrafos 2.º e 3.º desse mesmo artigo definem receita bruta e estabelecem critério de proporcionalidade a ser aplicado na hipótese de início das atividades:

Art. 3.º [...]

§1.º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no *caput* deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§2.º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o *caput* deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

Há várias hipóteses que excluem a possibilidade de a empresa receber o tratamento de ME ou EPP (LC 123/2006, art. 3.º, 4.º):

Art. 3.º [...]

§4.º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior;
III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;
IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;
V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;
VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;
VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

Dessa forma, a presença de qualquer uma das situações previstas anteriormente impede a empresa de usufruir dos benefícios assegurados pela lei às ME e EPP, ainda que a sua receita bruta não ultrapasse os limites definidos nos incisos I e II do artigo 3.º da LC 123/2006.

Os estados cuja participação no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro seja inferior a 5% poderão adotar limites de receita bruta anual diferenciados para fins de apuração do imposto estadual sobre a circulação de mercadorias e serviços. Nessa hipótese, a mesma regra deverá ser considerada para efeito de recolhimento do imposto sobre serviços de competência dos municípios localizados nesses estados, inclusive no caso do Distrito Federal (LC 123/2006, arts. 19-20).

Tributos abrangidos

Os tributos abrangidos pelo regime simplificado são aqueles previstos no artigo 13 da LC 123/2006:

> Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
>
> I - Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
> II - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), observado o disposto no inciso XII do §1.º deste artigo;
> III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
> IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), observado o disposto no inciso XII do §1.º deste artigo;
> V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do §1.º deste artigo;
> VI - Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no §5.º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
> VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
> VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Em relação aos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, deve ser observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas (LC 123, art. 13, 1.º):

> Art. 13. [...]
>
> §1.º [...]
>
> I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);

II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II);

III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE);

IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);

V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;

VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF);

VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;

X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;

XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

XII - Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços;

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do §4.º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

h) nas aquisições em outros estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

XIV - ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

b) na importação de serviços;

XV - demais tributos de competência da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

O Imposto de Renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras será definitivo (LC 123, art. 13, 2.º). Com relação ao ICMS, o diferencial de alíquota previsto nas alíneas “g” e “h” do inciso XIII acima transcrito será calculado tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional (LC 123/2006, art. 13, 5.º).

Com relação ao Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital (LC 123, art. 13, 1.º, VI), incide a alíquota de 15%, nos termos do §3.º do art. 5.º da Resolução 4, do Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (CGSN), de 30 de maio de 2007:

> Art. 5.º [...]
>
> §3.º A tributação do ganho de capital será definitiva mediante a incidência da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ainda que a microempresa e a empresa de pequeno porte não mantenham escrituração contábil desses lançamentos.

Isenções

As MEs e as EPPs optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do recolhimento das demais contribuições instituídas pela União (LC 123/2006, art. 13, 3.º):

> Art. 13 [...]
>
> §3.º As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta do Imposto de Renda no caso das empresas optantes pelo Simples Nacional, nos termos e condições estabelecidos no artigo 14 da LC 123/2006:

> Art. 14. Consideram-se isentos do Imposto de Renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.
>
> §1.º A isenção de que trata o *caput* deste artigo fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, tratando-se de declaração de ajuste, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período.
>
> §2.º O disposto no §1.º deste artigo não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica manter escrituração contábil e evidenciar lucro superior àquele limite.

A isenção limita-se aos lucros calculados segundo os critérios do artigo 15 da Lei 9.249/95, sintetizados no quadro 1, salvo se a empresa mantiver escrituração contábil regular e apurar lucro superior.

Quadro 1 – Percentuais de lucro previstos no artigo 15 da Lei 9.249/95

%	Atividades
8%	Atividades de revenda de mercadorias, indústria, transporte de cargas, serviços hospitalares e venda, incorporação e loteamento de imóveis.
1,6%	Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
16%	Serviços de transporte, exceto o de carga.
	Pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R$120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte de carga e de profissões regulamentadas.
32%	Prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e de transporte.
	Intermediação de negócios.
	Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Marcelo Coletto Pohlmann.

Opção e vedações

As MEs e EPPs devem formalizar a opção pelo Simples Nacional até o último dia útil do mês de janeiro, sendo irretratável para o ano inteiro. Eis o teor do artigo 16 da LC 123/2006:

> Art. 16. A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irretratável para todo o ano-calendário.
>
> §1.º Para efeito de enquadramento no Simples Nacional, considerar-se-á microempresa ou empresa de pequeno porte aquela cuja receita bruta no ano-calendário anterior ao da opção esteja compreendida dentro dos limites previstos no art. 3.º desta Lei Complementar.
>
> §2.º A opção de que trata o *caput* deste artigo deverá ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado o disposto no §3.º deste artigo.
>
> §3.º A opção produzirá efeitos a partir da data do início de atividade, desde que exercida nos termos, prazo e condições a serem estabelecidos no ato do Comitê Gestor a que se refere o *caput* deste artigo.
>
> [...]

Há uma série de hipóteses que impedem a opção pelo regime simplificado de recolhimento, previstas no artigo 17 da LC 123/2006:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO);

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 - cervejas sem álcool.

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII - que realize cessão ou locação de mão de obra;

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

§1.º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no *caput* deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5.º-B a 5.º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no *caput* deste artigo.

Apuração do valor devido

Como regra geral, o valor devido mensalmente no regime do Simples Nacional é apurado multiplicando-se a receita bruta do mês pelo percentual indicado para a faixa de receita bruta acumulada nos últimos doze meses, previsto na tabela constante do anexo à LC 123/2006 correspondente à atividade da empresa. O quadro 2 apresenta uma síntese das atividades incluídas em cada uma das cinco tabelas anexas à LC 123/2006.

Quadro 2 – Anexos da LC 123/2006 e respectivas atividades

Anexo	Atividade
I	Comercial
II	Industrial
III	Locação de bens móveis
	Creche, pré-escola e estabelecimento de Ensino Fundamental, escolas técnicas, profissionais e de Ensino Médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres
	Agência terceirizada de correios
	Agência de viagem e turismo
	Centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga
	Agência lotérica
	Serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais
	Transporte municipal de passageiros
	Escritórios de serviços contábeis
	Serviços de comunicação
	Transporte interestadual e intermunicipal de cargas
	Produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais
IV	Construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagens, bem como decoração de interiores
	Serviço de vigilância, limpeza ou conservação
V	Cumulativamente, administração e locação de imóveis de terceiros
	Academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais
	Academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escola de esportes
	Elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante
	Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação
	Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante
	Empresas montadoras de estandes para feiras
	Laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica
	Serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética
	Serviços de prótese em geral

Marcelo Coletto Pohlmann.

Mediante opção irretratável para o ano-calendário, o cálculo dos tributos devidos poderá ter por base a receita efetivamente recebida no mês, ou seja, segundo o regime de caixa (LC 123/2006, art. 18, 3.º).

Para fins de cálculo, as receitas devem ser destacadas da seguinte forma (LC 123/2006, art. 18, 4.º):

> Art. 18. [...]
>
> §4.º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:
>
> I - as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;
> II - as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;
> III - as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;
> IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;
> V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar.

As seguintes regras adicionais devem ser observadas na apuração do valor devido:

- Na atividade de locação de bens móveis, deve-se deduzir o percentual correspondente ao ISS (LC 123/2006, art. 18, 5.º-A).
- Com relação às atividades sujeitas à tabela IV, a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) deve ser recolhida segundo a legislação prevista para as demais empresas (LC 123/2006, art. 18, 5.º-C).
- Nas atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, tributadas na forma do anexo III, deve ser deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no anexo I (LC 123/2006, art. 18, 5.º-D).
- Os escritórios de serviços contábeis devem recolher o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal (LC 123/2006, art. 18, 22.º-A).
- Em relação aos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, será abatido, da base de cálculo do ISS, o material fornecido pelo prestador dos serviços (LC 123/2006, art. 18, 23).

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

[...]

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). (BRASIL, 2003)

- Para efeito de aplicação do anexo V da LC 123/2006, considera-se "folha de salários incluídos encargos" o montante pago, nos 12 meses anteriores ao do período de apuração, a título de salários, retiradas de pró-labore, acrescidos do montante efetivamente recolhido a título de contribuição para a Seguridade Social e para o FGTS (LC 123/2006, art. 18, 24).

- Se o valor da receita bruta auferida durante o ano-calendário ultrapassar o limite de R$200.000,00 (duzentos mil reais) multiplicados pelo número de meses do período de atividade, a parcela de receita que exceder o montante assim determinado estará sujeita às alíquotas máximas previstas nos anexos I a V da Lei Complementar 123/2006, proporcionalmente, conforme o caso, acrescidas de 20% (LC 123/2006, art. 18, 16).

Exemplo de cálculo

O exemplo a seguir foi desenvolvido com o intuito de ilustrar o cálculo do valor a recolher no regime do Simples Nacional, aplicando as tabelas constantes dos anexos I a V da LC 123/2006. Para isso, simularemos o cálculo do valor devido para cinco tipos diferentes de atividades, tomando por base os mesmo valores relativos à receita bruta.

Dados iniciais

- Receita bruta do mês R$100.000,00

- Receita bruta acumulada nos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração R$1.000.000,00

- "Folha de salários incluídos encargos" nos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração R$400.000,00

Atividade comercial, com aplicação da tabela constante do anexo I da LC 123/2006

- R$100.000,00 . 9,03% R$9.030,00

Atividade industrial, com aplicação da tabela constante do anexo II da LC 123/2006

- R$100.000,00 . 9,53% R$9.530,00

Atividade de prestação de serviços de transporte municipal de passageiros, com a aplicação da tabela constante do anexo III da LC 123/2006

- R$100.000,00 . 13,55% R$13.550,00

Atividade de prestação de serviços de vigilância, com a aplicação da tabela constante do anexo IV da LC 123/2006

- R$100.000,00 . 11,51% R$11.510,00

Neste caso, a CPP não está incluída e deve ser recolhida segundo a regra aplicável às empresas não optantes pelo Simples Nacional.

Atividade de prestação de serviços de laboratório de análises clínicas, com a aplicação da tabela constante do anexo V da LC 123/2006

Para esse cálculo deve-se, primeiramente, verificar a relação entre o valor da "folha de salários incluídos encargos" e o valor da receita bruta nos dozes meses anteriores ao do período de apuração: R$400.000,00 / R$1.000.000,00 = 40%. Com base nesse percentual, e consultando a tabela do anexo V-A, chega-se à alíquota de 11,08%:

- R$100.000,00 . 11,08% R$11.080,00

Créditos

Como regra geral, as empresas optantes pelo Simples Nacional não podem aproveitar créditos de tributos, tampouco as aquisições realizadas junto a essas empresas permitem o crédito para os adquirentes, exceto com relação ao ICMS, nos termos estabelecidos pelo artigo 23 da LC 123/2006:

> Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§1.º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

§2.º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o §1.º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação.

§3.º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o §1.º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos anexos I ou II desta Lei Complementar.

§4.º Não se aplica o disposto nos §§ 1.º a 3.º deste artigo quando:

I - a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais;
II - a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o §2.º deste artigo no documento fiscal;
III - houver isenção estabelecida pelo estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação.
IV - o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do *caput* e dos §§ 1.º e 2.º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês.

Exclusão do regime e obrigações acessórias

De acordo com o artigo 28 da LC 123/2006, a exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes. A empresa deverá comunicar sua exclusão quando incorrer em qualquer das situações de vedação ou quando ultrapassar os limites de receita bruta estabelecidos na lei.

As principais obrigações acessórias previstas para as empresas optantes pelo Simples Nacional podem ser assim resumidas:

- Apresentar, anualmente, à Receita Federal do Brasil (RFB) declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais (LC 123/2006, art. 25).

- Emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço (LC 123/2006, art. 26, I).

- Manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento

das obrigações acessórias enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes (LC 123/2006, art. 26, II).

- Manter o Livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária (LC 123/2006, art. 26, 2.º).
- Opcionalmente, em lugar do Livro-caixa, poderão adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas (LC 123/2006, art. 27).

Contribuições previdenciárias

Legislação de regência

Entre as espécies tributárias, encontram-se as contribuições sociais que, por sua vez, podem ser subdivididas em: (1) contribuições sociais gerais, previstas no artigo 149 da CF; e (2) contribuições sociais para a seguridade social, previstas no artigo 195 da CF, destinadas a custear a saúde, a previdência e a assistência social.

As contribuições previdenciárias abrangem todas aquelas contribuições sociais que têm como principal destino custear o sistema de previdência dos trabalhadores e, em sua maioria, incidem sobre salários e remunerações em geral. Incluem, também, contribuições recolhidas para entidades que cumprem outras funções sociais, tais como as chamadas contribuições para terceiros, como será visto adiante.

O traço comum dessas contribuições é que, até o advento da criação da Receita Federal do Brasil (RFB), elas eram administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Desde 02/05/2007, data da vigência da Lei 11.457/2007, as atividades de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais foram transferidas para a RFB.

Como referido, as contribuições sociais gerais estão previstas no artigo 149 da CF, nos seguintes termos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As contribuições para a seguridade social, por sua vez, encontram assento constitucional no artigo 195, também da CF. Nesse dispositivo, constam as fontes de financiamento, das quais destacamos as contribuições exigidas das empresas, sobre a folha de salários, e as exigidas dos segurados em geral:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 1998)
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (Incluído pela Emenda Constitucional 20, de 1998);
[...]
II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (Redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 1998);

[...]

§6.º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§7.º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§8.º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei (Redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 1998).

§9.º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (Redação dada pela Emenda Constitucional 47, de 2005).

[...]

Da leitura dos parágrafos do artigo 195 da CF, acima transcritos, alguns pontos merecem destaque: (1) no caso de produtores pessoa física, a contri-

buição será sobre a receita da comercialização dos produtos; (2) a exigência dessas contribuições sociais sujeitam-se apenas à anterioridade de 90 dias; (3) as entidades beneficentes de assistência social são imunes, desde que atendidas as exigências da lei; (4) poderá haver alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em função da atividade econômica, utilização da mão de obra, porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho.

O custeio da seguridade é regido pela Lei 8.212/91, que dispõe, entre outras questões, sobre as contribuições dos segurados, das empresas e dos empregadores em geral. Além dessa lei geral, a Instrução Normativa 971/2009 da RFB regulamenta, com detalhes, a apuração das contribuições previdenciárias.

Contribuições das empresas e empregadores em geral

As contribuições previdenciárias devidas pelas empresas e empregadores em geral, previstas nos artigos 22 a 25-A da Lei 8.212/91, na Lei 8.213/91 e na IN RFB 971/2009, podem ser sintetizadas nos seguintes itens:

- *20%* sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços.

- *Adicional de 2,5%* – instituições financeiras em geral, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

- *20%* – sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços.

- *15%* – sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

- *Seguro Acidente do Trabalho (SAT) – 1%* (risco leve), *2%* (risco médio) ou *3%* (risco grave) incidente sobre o total das remunerações pagas, devi-

das ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços. O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, com base na atividade econômica preponderante, observado o anexo V do Decreto 3.048/99. De acordo com o artigo 10 da Lei 10.666/2003, esses percentuais poderão ser reduzidos em até 50% ou aumentados em até 100% em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. Dando cumprimento a esse dispositivo, foi criado o chamado Fator Acidentário de Prevenção (FAP) por intermédio do Decreto 6.042/2007, que introduziu o artigo 202-A no Decreto 3.048/99.

- *Contribuições para terceiros* – alíquotas variáveis, dependendo da atividade da empresa, destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços. *Alíquotas*: estão discriminadas na tabela 1 com base na IN RFB 971/2009. Nos casos mais comuns, como são as atividades industriais e comerciais, o somatório dessas alíquotas atinge 5,8%, assim discriminados: Salário-educação (2,5%), mais SESI/SENAI ou SESC/SENAC (2,5%), mais SEBRAE (0,6%) e mais INCRA (0,2%).

- *Contribuição adicional* – no caso de o segurado exercer atividade em condições especiais que possam ensejar aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de trabalho sob exposição a agentes nocivos prejudiciais à sua saúde e integridade física, é devida pela empresa (ou equiparado) a contribuição adicional destinada ao financiamento das aposentadorias especiais. *Adicional*: 12%, 9% e 6%, respectivamente (Lei 8.213/91, art. 57, 6.º).

- *Produtor rural pessoa jurídica (agroindústria)* – 2,5% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, mais 0,1% para financiar as aposentadorias especiais, em substituição à contribuição de 20% e ao SAT.

- *Empregador produtor rural, pessoa física* – 2,0% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, mais 0,1% para financiamento das prestações por acidente de trabalho.

- *Associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional* – 5% da renda bruta dos espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e transmissão de espetáculos.

- *Empregador doméstico* – 12% do salário de contribuição do empregado doméstico.

Tabela 1– Contribuições para terceiros

Entidade ou Fundo	%
Salário-educação	2,5%
Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)	0,2% ou 2,7%
Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI)	1,0%
Serviço Social da Indústria (SESI)	1,5%
Serviço Social do Comércio (SESC)	1,0%
Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC)	1,5%
Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE)	0,3% ou 0,6%
Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR)	0,2% ou 0,25%
Serviço Social do Transporte (SEST)	1,5%
Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT)	1,0%
Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCCOP)	2,5%
Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha (DPC)	2,5%
Fundo Aeroviário	2,5%

(Anexo II, IN RFB 971/2009. Adaptado.)

Contribuições dos segurados

As contribuições devidas pelos segurados da previdência social são as seguintes (Lei 8.212/91, arts. 20 e 21):

- *8%*, *9%* ou *11%*, dependendo da faixa de salário de contribuição – empregados (inclusive os domésticos) e trabalhadores avulsos.

- *11%* para contribuinte individual que presta serviço à empresa, inclusive cooperativa de trabalho.

- *20%* para contribuinte individual que presta serviços à pessoa física, a outro contribuinte individual, à entidade beneficente de assistência social (isenta da cota patronal), a missões diplomáticas ou à repartição consular de carreira estrangeira.

- *20%* do salário de contribuição declarado pelo segurado facultativo.

Ampliando seus conhecimentos

Características e vantagens do Microempreendedor Individual (MEI)

Introdução

O Microempreendedor Individual (MEI) é a pessoa que trabalha por conta própria e que se legaliza como pequeno empresário. Para ser um MEI, é necessário faturar no máximo até R$36.000,00 por ano, não ter participação em outra empresa como sócio ou titular e ter, no máximo, um empregado contratado que receba o salário mínimo ou o piso da categoria.

A Lei Complementar 128, de 19 de dezembro de 2008, criou condições especiais para que o trabalhador conhecido como informal possa se tornar um MEI legalizado. Entre as vantagens oferecidas por essa lei está o registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), o que facilita a abertura de conta bancária, o pedido de empréstimos e a emissão de notas fiscais.

Além disso, o MEI é enquadrado no Simples Nacional e fica isento dos tributos federais (Imposto de Renda, PIS, COFINS, IPI e CSLL). Fica sujeito ao pagamento apenas de um valor fixo mensal, que será destinado à Previdência Social e ao ICMS ou ISS. O valor será atualizado anualmente, de acordo com o reajuste do salário mínimo.

A formalização do MEI deve ser feita pela internet no endereço <www.portaldoempreendedor.gov.br>, de forma gratuita. Após o cadastramento, o CNPJ e o número de inscrição na Junta Comercial são obtidos imediatamente. Não é necessário encaminhar nenhum documento à Junta Comercial. Nenhuma cópia de documento precisa ser anexada.

O MEI também poderá fazer a sua formalização com a ajuda de empresas de contabilidade que são optantes pelo Simples Nacional e estão espalhadas pelo Brasil. Essas empresas irão realizar a formalização e a primeira declaração anual sem cobrar nada.

Custos após a formalização

Após a formalização, o empreendedor terá o seguinte custo:

- Para a Previdência – o valor correspondente a 11% do salário mínimo.
- Para o estado – R$1,00 fixo por mês se a atividade for comércio ou indústria.
- Para o município – R$5,00 fixos por mês se a atividade for prestação de serviços.

O pagamento desses valores será feito por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), que é gerado pela internet. Esse documento pode ser gerado por qualquer pessoa em qualquer computador ligado à internet. O pagamento será feito na rede bancária e casas lotéricas, até o dia 20 de cada mês.

Custo para contratação de um empregado

O MEI pode ter um empregado ganhando até um salário mínimo ou o piso salarial da profissão.

O MEI deve fazer a guia do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e informação à Previdência Social (GFIP) que é entregue até o dia 7 de cada mês, através de um sistema chamado Conectividade Social da Caixa Econômica Federal.

Ao preencher e entregar a GFIP, o MEI deverá depositar o FGTS, calculado à base de 8% sobre o salário do empregado. Além disso, deverá recolher 3% desse salário para a Previdência Social.

Em resumo, o custo total do empregado para o MEI corresponde a 11% do respectivo salário. O cálculo será sempre o salário multiplicado por 3% (parte do empregador) e por 8% (parte do empregado).

É preciso lembrar também que devem ser respeitados todos os demais direitos trabalhistas do empregado.

Obtenção de alvará

A concessão do Alvará de Localização depende da observância das normas contidas nos Códigos de Zoneamento Urbano e de Posturas Municipais. Por esse motivo, a maioria dos municípios mantém o serviço de consulta prévia para o empreendedor investigar se o local escolhido para estabelecer a sua empresa está de acordo com essas normas.

Além disso, outras normas deverão ser seguidas, como as sanitárias, por exemplo, para quem manuseia alimentos. Assim, antes de qualquer procedimento, o empreendedor deve consultar as normas municipais para saber se existe ou não restrição para exercer a sua atividade no local escolhido, além de outras obrigações básicas a serem cumpridas.

Documentação e contabilidade

O MEI deve guardar as notas de compra de mercadorias, os documentos do empregado contratado e o canhoto das notas fiscais que emitir. O contador pode orientá-lo a fazer o recibo de pagamento do seu empregado e informar como fazer as guias para pagar os impostos.

A contabilidade formal, que inclui Livro Diário e Livro Razão, está dispensada. Não é preciso também ter Livro-caixa. Contudo, o empreendedor deve zelar pela sua atividade e manter o mínimo de controle em relação ao que compra, ao que vende e quanto está ganhando. Essa organização mínima permite gerenciar melhor o negócio e a própria vida, além de ser importante para crescer e se desenvolver.

Relatório Mensal das Receitas Brutas

Todo mês, até o dia 20, o MEI deverá preencher (pode ser manualmente), o Relatório Mensal das Receitas que obteve no mês anterior. Deve anexar ao Relatório as notas fiscais de compras de produtos e de serviços, bem como das notas fiscais que emitir.

Declaração Anual Simplificada

Anualmente, o MEI deve declarar o valor do faturamento do ano anterior. A primeira declaração será preenchida pelo contador gratuitamente, ou seja, sem a cobrança de honorários por esse serviço. As declarações dos anos seguintes poderão ser feitas pelo próprio empreendedor.

Faturamento superior a R$36.000,00

Nesse caso, há duas situações:

- **Primeira** – o faturamento foi maior que R$36.000,00, porém não ultrapassou R$43.200,00. Nesse caso, o seu empreendimento é incluído no sistema do Simples Nacional a partir de janeiro do ano seguinte ao ano em que o faturamento excedeu os R$36.000,00.

  A partir daí, o seu pagamento passará a ser de um percentual do faturamento por mês, que varia de 4% a 17,42%, dependendo do tipo de negócio e do montante do faturamento. O valor do excesso deverá ser acrescentado ao faturamento do mês de janeiro e os tributos serão pagos juntamente com o DAS referente àquele mês.

- **Segunda** – o faturamento foi superior a R$43.200,00. Nesse caso, o enquadramento no Simples Nacional é retroativo e o recolhimento sobre o faturamento, conforme explicado na primeira situação, passa a ser feito no mesmo ano em que ocorreu o excesso no faturamento, com acréscimos de juros e multa.

  Por isso, recomenda-se que o empreendedor, ao perceber que seu faturamento no ano será maior que R$43.200,00, inicie imediatamente o cálculo e o pagamento dos tributos segundo as regras do Simples Nacional.

Cobertura previdenciária

Há cobertura previdenciária para o MEI e sua família (auxílio-doença, aposentadoria por idade após carência, salário-maternidade, pensão e auxílio reclusão), com contribuição mensal reduzida (11% do salário mínimo).

Com essa cobertura, o empreendedor estará protegido em casos de

doença, acidentes, além dos afastamentos para dar à luz no caso das mulheres, e, após 15 anos, terá direito à aposentadoria por idade. A família do empreendedor terá direito à pensão por morte e auxílio-reclusão.

(Disponível em: <www.portaldoempreendedor.gov.br>. Adaptado.)

Atividades de aplicação

1. Em quais das seguintes atividades deve ser deduzido o percentual correspondente ao ISS da alíquota aplicável no regime do Simples Nacional, constante do anexo III da LC 123/2006.

   a) Construção de imóveis e escritórios de serviços contábeis.

   b) Escritório de serviços contábeis e locação de bens móveis.

   c) Serviços de comunicação e agências de viagens.

   d) Transporte intermunicipal e transporte municipal de passageiros.

2. Assinale a alternativa que contém atividades em que é permitido abater, da base de cálculo do ISS segundo o regime do Simples Nacional, o material fornecido pelo prestador do serviço.

   a) Cursos técnicos de pilotagem e creches.

   b) Transporte municipal de passageiros e produções cinematográficas.

   c) Execução de obras de construção civil e reparação de pontes.

   d) Serviços de limpeza e escolas técnicas.

3. Com relação às contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, assinale a afirmativa correta.

   a) São devidas apenas pelas pessoas jurídicas.

   b) Não estão sujeitas ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, mas apenas à anterioridade nonagesimal, ou seja, de 90 dias.

   c) São devidas por pessoas jurídicas e físicas, inclusive pelo produtor rural pessoa física.

   d) Não pode ter alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em função da atividade econômica exercida pelas empresas.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 9 abr. 2010.

_______. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 8 abr. 2010.

_______. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei 5.452, de 1.º de maio de 1943, da Lei 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 8 abr. 2010.

_______. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm>. Acesso em: 9 abr. 2010.

_______. Lei 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <www.grcs.com.br/sindisoft/lei8213.htm>. Acesso em: 12 abr. 2010.

_______. Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8981.htm>. Acesso em: 9 abr. 2010.

_______. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 8 abr. 2010.

_______. Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 9 abr. 2010.

______. Lei 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei 5.452, de 1.º de maio de 1943, e o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm>. Acesso em: 9 abr. 2010.

______. Resolução CGSN 4, de 30 de maio de 2007. Dispõe sobre a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2007/cgsn/Resol04.htm>. Acesso em: 8 abr. 2010.

______. Decreto 3.048, de 5 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/D3048.htm>. Acesso em: 9 abr. 2010.

______. Instrução Normativa RFB 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9712009.htm>. Acesso em: 9 abr. 2010.

Gabarito

1. B
2. C
3. B



Planejamento tributário

Nesta aula abordaremos o planejamento tributário, importante ferramenta da gestão tributária das organizações em geral. Serão tratados aspectos relativos a espécies, metodologia, normas antielisivas, diagnóstico da carga tributária, incentivos fiscais e estudo de casos.

O objetivo desta aula é aprimorar no aluno o domínio da gestão dos tributos que oneram os negócios e capacitá-lo a desenvolver soluções adequadas e seguras para a redução da carga tributária das empresas em geral.

Introdução ao planejamento tributário

O planejamento tributário pode ser entendido como o conjunto de decisões e ações adotadas pelos contribuintes com o objetivo de evitar a incidência de tributos – ou meramente reduzir seu valor ou postergar seu pagamento – em relação a determinado ato, negócio ou atividade.

O planejamento tributário nada mais é do que uma reação natural do agente econômico diante da presença dos tributos. De acordo com Pohlmann e Iudícibus (2006, p. 69), os tributos incidentes ou previstos que incidirem em uma determinada transação ou evento geralmente afetam o comportamento do contribuinte. Entre as decisões afetadas, podem ser destacadas as de:

- investimento e desinvestimento;
- precificação de ativos;
- endividamento ou estrutura de capital;
- definição do local do empreendimento ou, mesmo, mudança da sede;
- pagamento de dividendos ou escolha de outra forma de remuneração do capital, como juros sobre o capital próprio;
- remuneração do trabalho, se por salário, participação nos lucros, bonificação em ações etc.;

- contabilização de eventos e transações, incluindo aí o reporte financeiro, já que existe uma série de normas que permitem discricionariedade na escolha de critérios contábeis, enquanto outras impõem uma forma determinada de contabilização.

Dentro dessa perspectiva, qualquer medida adotada pelo contribuinte conscientemente com o intuito de minimizar o ônus tributário pode ser considerada como um ato típico de planejamento tributário.

É claro que a abordagem desta aula privilegia o planejamento tributário desenvolvido pelas empresas de forma permanente e sistemática, sob a liderança e a coordenação do contador tributarista, seja ele titular de cargo integrante da estrutura organizacional ou consultor independente especialmente contratado para esse fim.

Outros termos ou expressões são, também, empregados para se referir à atividade de planejamento tributário, tais como elisão tributária, economia fiscal e engenharia fiscal. Mas o termo planejamento tributário é o que melhor representa o conteúdo conceitual e, possivelmente por essa razão, acabou por ser o mais utilizado.

Algumas classificações são úteis para auxiliar na assimilação e compreensão de todas as dimensões do planejamento tributário. Quanto ao objetivo, o planejamento tributário pode ser classificado em: (1) anulatório, caso vise evitar a incidência do tributo; (2) redutivo, caso vise reduzir o montante do tributo devido; (3) postergatório, caso objetive postergar o pagamento do tributo.

Embora pareça pouco vantajoso apenas protelar o desembolso, há casos em que o pagamento do tributo pode ser postergado indefinidamente, gerando uma economia decorrente dos juros de captação evitados, além de um planejamento financeiro mais cômodo, já que a empresa controla o momento em que o tributo passa a ser devido. Exemplo desse tipo de planejamento tributário é o diferimento do reconhecimento de receitas e ganhos mediante a escolha de critérios que privilegiem a realização financeira do ganho.

Quanto à abrangência, o planejamento tributário pode ser classificado em interno, administrativo e judicial. Será interno quando a implementação das medidas depender apenas de atos ou negócios jurídicos praticados pelo próprio contribuinte ou de meros procedimentos contábeis e fiscais a cargo do mesmo, independentemente de qualquer tutela judicial ou administrativa.

Será administrativo quando a medida de planejamento envolver requerimentos ou postulações junto à administração tributária, tais como consultas, pedidos de restituição ou compensação e defesas fiscais em geral.

Será judicial quando a implementação do planejamento tributário envolver a adoção de medidas judiciais, tais como mandado de segurança, ação declaratória, ação repetitória, ação cautelar, embargos à execução fiscal, entre outras. É importante registrar que não se trata de espécies mutuamente exclusivas, podendo haver planejamentos tributários cuja implementação dependa tanto de procedimentos internos como de procedimentos administrativos e judiciais.

Outra classificação de interesse para o nosso estudo diz respeito ao alcance do planejamento tributário: nesse aspecto, ele pode ser estratégico ou operacional. Será estratégico se as medidas de planejamento tributário estiverem, de alguma forma, relacionadas à estratégia da organização, envolvendo vantagens competitivas sobre a concorrência, posicionamento dos produtos no mercado, fidelização de clientes, acesso privilegiado à cadeia de suprimentos, níveis de endividamento, entre outros fatores. Exemplo de medida de planejamento tributário estratégico seria o delineamento de uma estrutura de distribuição de produtos baseada na estratégia de diferenciação pelo menor preço, tendo como umas das variáveis relevantes o custo tributário, minimizado mediante a escolha da alternativa com menor ônus fiscal entre as disponíveis.

Quando, ao contrário, a medida é concebida e implementada independentemente de qualquer consideração estratégica, o planejamento tributário qualifica-se como operacional. Exemplo dessa espécie são aquelas medidas de planejamento tributário que envolvem apenas a escolha do critério de contabilização de determinada operação para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

Por fim, há que se referir que quando o planejamento tributário envolve medidas que demandem o estudo de ordenamentos jurídicos de dois ou mais países e a análise comparativa do impacto fiscal decorrente das alternativas de configuração dos negócios em função da legislação tributária desses países, estamos diante de um caso que a doutrina convencionou denominar de planejamento tributário internacional. Esse tipo de planejamento tributário é muito comum em corporações multinacionais ou, mesmo, no caso de empresas brasileiras com atuação ou negócios no exterior.

Eficácia do planejamento tributário

A eficácia do planejamento tributário está estritamente ligada ao grau de atingimento do objetivo traçado, ou seja, reduzir, postergar ou evitar a incidência do tributo. Para ser eficaz, é necessário que o planejamento tributário leve em conta as diferenças de tributação decorrentes de peculiaridades dos ativos possuídos pelo contribuinte.

Nesse sentido, Scholes *et al.* (2004, p. 2) afirmam que as regras tributárias afetam as taxas de retorno dos ativos antes dos impostos, ou seja, aquela taxa obtida com o investimento em um ativo antes de qualquer imposto pago. Essas taxas de retorno antes dos impostos são diferentes pelas seguintes razões:

- Os retornos sobre os diferentes tipos de ativos são tributados diferentemente.
- Os retornos sobre ativos similares podem ser tributados diferentemente se eles são localizados em jurisdições diferentes.
- Os retornos sobre ativos similares localizados na mesma jurisdição fiscal podem ser tributados diferentemente se eles são possuídos por diferentes formas organizacionais (tais como uma corporação *versus* um proprietário individual).
- Os retornos sobre ativos similares localizados na mesma jurisdição fiscal e possuídos pelo mesmo tipo de organização são tributados diferentemente dependendo de fatores tais como o histórico de operações da empresa, os retornos de outros ativos possuídos por ela e características particulares dos proprietários individuais da organização.

A partir dessas considerações, Scholes *et al.* (2004, p. 2-3) estabelecem três temas-chaves, os quais podemos chamar de princípios de um bom planejamento tributário, assim enunciados:

- *All parties*, segundo o qual um planejamento tributário eficaz requer que o planejador considere as implicações tributárias de uma transação proposta para todas as partes envolvidas.
- *All taxes*, segundo o qual um planejamento tributário eficaz requer que o planejador, na tomada de decisões de investimento e financia-

mento, considere não apenas os tributos explícitos (os valores recolhidos para os cofres públicos), mas também os tributos implícitos, ou seja, os tributos que são pagos indiretamente na forma de menores taxas de retorno, antes dos tributos, nos investimentos com tributação favorecida.

- *All costs*, segundo o qual um planejamento tributário eficaz exige que o planejador reconheça que os tributos representam apenas um entre os muitos custos do negócio e que todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento; para serem implementadas, algumas propostas de planejamento tributário podem requerer excessivos custos de reestruturação dos negócios.

Analisando esses três princípios, podemos acrescentar algumas considerações. Como decorrência do primeiro deles (*all parties*), podemos afirmar a necessidade de contemplar, no planejamento tributário delineado para as empresas, o eventual impacto que ele terá sobre a pessoa física dos sócios ou administradores. Por exemplo: se a economia de tributos obtida na pessoa jurídica for de R$100,00, mas o aumento do ônus tributário na pessoa física for de R$200,00, o planejamento tributário deve ser descartado.

Em relação ao segundo (*all taxes*), uma decorrência é a necessidade de se considerar o impacto sobre todos os tributos envolvidos. Dessa forma, o estudo da melhor sistemática de tributação para fins de IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deve levar em conta, também, o impacto sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e sobre a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS). De nada adianta reduzir a carga tributária dos dois primeiros se o ônus tributário em relação aos dois últimos for aumentado mais do que proporcionalmente.

O último princípio (*all costs*) prega, com muita propriedade, a necessidade de se considerar todos os custos decorrentes do planejamento tributário. Isso implica na mensuração dos custos não tributários, ou seja, custos e despesas de outras naturezas que serão incorridos, tais como: com pessoal, com logística, com deslocamentos e viagens e com a administração de uma forma em geral. Dessa maneira, se, em decorrência das medidas de planejamento tributário, os custos tributários forem reduzidos em R$500,00 e o custos não tributários sofrerem um incremento de R$800,00, o plano deve ser revisto ou abandonado.

Da elisão à evasão tributária

O termo elisão fiscal tem, de uma forma geral, o mesmo significado que planejamento tributário, e envolve necessariamente a adoção de medidas lícitas para o atingimento dos objetivos almejados, seja para evitar a incidência dos tributos, seja para reduzir ou postergar o seu pagamento. Podemos resumir a relação entre esses termos afirmando que o planejamento tributário é a atividade sistemática organizada para elidir o pagamento de tributos.

Quando esses objetivos característicos do planejamento tributário são buscados ou alcançados através de medidas ilícitas, vedadas por lei, estamos diante não mais da elisão, mas da chamada evasão tributária.

As condutas tipificadas como criminosas e passíveis de punição no Brasil são previstas principalmente em dois diplomas legais: a Lei 4.729/65 e a Lei 8.137/90. A Lei 4.729/65 trata do crime de sonegação fiscal, considerando como tal as seguintes condutas:

> Art. 1.º Constitui crime de sonegação fiscal:
>
> I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
>
> II - inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
>
> III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
>
> IV - fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;
>
> V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal (Incluído pela Lei 5.569, de 1969).
>
> Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

A Lei 8.137/90, em seus artigos 1.º e 2.º, define as hipóteses de crime contra a ordem tributária:

Art. 1.° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei 9.964, de 10 de abril de 2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena: reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2.° Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei 9.964, de 10 de abril de 2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

O artigo 34 da Lei 9.249/95 prevê a extinção da punibilidade caso o contribuinte efetue o recolhimento do tributo evadido antes do oferecimento de denúncia do crime pelo Ministério Público, nos seguintes termos:

> Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

No caso de parcelamento do valor devido, a pretensão punitiva fica apenas suspensa, período durante o qual também não corre a prescrição criminal. Essa possibilidade foi introduzida pelo artigo 15 da Lei 9.964/2000, que tratou da questão em relação ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS):

O artigo 9º da Lei 10.684/2003 trouxe novidades em favor do contribuinte, permitindo que o pagamento ou o parcelamento do tributo devido pudesse ser realizado mesmo após o recebimento da denúncia:

> Art. 9.º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.
>
> §1.º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.
>
> §2.º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Posteriormente, os artigos 67 a 69 da Lei 11.941/2009 trataram da mesma questão, mas sem alterar o quadro em relação à possibilidade de extinção da punibilidade após o oferecimento da denúncia:

> Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.
>
> Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1.° a 3.° desta lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.
>
> Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.
>
> Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.
>
> Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no §15 do art. 1.º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Ressalte-se que a denúncia e a correspondente ação penal somente podem ter início depois de definitivamente constituído o crédito tributário. Dessa forma, enquanto o processo administrativo estiver em andamento e não houver decisão definitiva, a ação penal fica obstada, o mesmo se aplicando em relação ao inquérito policial para apurar o ilícito.

O contador tributarista deve ter a noção exata das fronteiras que separam a elisão da evasão, de modo a evitar o delineamento de medidas "agressivas" de planejamento tributário – prática comumente denominada de *aggressive tax planning* nos Estados Unidos da América (EUA) –, que colocarão em risco as pessoas físicas envolvidas no processo decisório, especialmente os dirigentes e representantes legais das empresas.

Normas antielisivas

Se o planejamento tributário é a arma do contribuinte para lutar contra a elevada carga tributária incidente sobre suas atividades, um dos mecanismos de defesa do Fisco para neutralizar essa arma são as normas antielisivas (ou antielisão), que podem ser classificadas em duas espécies: normas específicas antielisivas e norma geral antielisiva.

Como o próprio nome permite depreender, as normas específicas antielisivas são dispositivos constantes da legislação de um tributo que vedam tratamento fiscal favorável ao contribuinte com relação a uma determinada hipótese fática.

Exemplos desse tipo de norma são certas despesas indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tais como as decorrentes das regras do preço de transferência na importação e na exportação, os *royalties* pagos a sócios e a parcela excedente ao valor de mercado do aluguel pago a sócios. Em relação a outros tributos, podemos citar as regras de valor tributável mínimo previstas nas legislações do ICMS e do IPI para operações que não sejam de compra e venda entre partes independentes.

A norma geral antielisiva, por sua vez, é um dispositivo legal, aplicável a todos os tributos, que prevê a desconsideração dos efeitos tributários de determinado ato ou negócio jurídico, favoráveis ao contribuinte, quando presentes certas circunstâncias fáticas, incluindo aspectos subjetivos relacionados à motivação desse ato ou negócio.

No Brasil, a norma geral antielisiva foi introduzida pela Lei Complementar 104/2001. Até então, não havia qualquer outra norma com semelhante natureza ou alcance, mas apenas normas específicas, que buscavam impedir que o contribuinte evitasse o pagamento de tributos em determinadas situações particulares, e constavam da legislação própria de cada um desses tributos.

Por meio da referida lei complementar, foi acrescido o parágrafo único ao artigo 116 do CTN (Lei 5.172/66), nos seguintes termos:

> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Tanto o parágrafo único introduzido no artigo 116 do CTN quanto os artigos 13 a 19 da Medida Provisória (MP) 66/2002, que posteriormente regulamentaram a aplicação da norma geral, foram alvo de severas e impetuosas críticas por parte da doutrina brasileira.

Tais dispositivos causaram enorme polêmica no meio acadêmico e profissional, além, é claro, de preocupar os contribuintes brasileiros, especialmente as grandes empresas, maiores adeptas e praticantes do planejamento tributário. Isso culminou com a rejeição dos artigos 13 a 19 da MP 66/2002 pela Câmara dos Deputados, de forma que o artigo 116 do CTN tem, desde então, a sua aplicabilidade prejudicada pela ausência de lei disciplinadora dos procedimentos de desconsideração dos atos e negócios jurídicos.

O processo de planejamento tributário

As decisões de planejamento tributário são parte do processo decisório geral das organizações e, por que não, das pessoas físicas. Como regra geral, o processo decisório na gestão das organizações envolve uma sequência de passos, que inicia com a identificação do problema e termina com a implementação da solução escolhida.

A partir dessa noção, podemos dividir o processo de planejamento tributário nas seguintes fases ou etapas:

1.º *Percepção de uma situação problemática envolvendo aspectos tributários*. É o evento que desencadeia o processo de planejamento tributário. Essa percepção poderá ser do próprio tributarista, embora fre-

quentemente origine-se de outros profissionais ou gestores dentro da organização. Por exemplo: a perda de mercado para a concorrência em função do preço mais competitivo praticado por esta é, normalmente, percebido pela gerência comercial, que pode suspeitar que uma das causas desse fato decorre de vantagens tributárias.

2.º *Definição do problema e dos objetivos do planejamento tributário*. A partir dessa fase, a participação do tributarista passa a ser fundamental. A correta identificação e delimitação do problema é o primeiro passo para a sua solução. Se o preço mais baixo praticado pelo concorrente decorre de alguma solução tributária por ele implementada, é necessário identificar quais os tributos envolvidos e como eles afetam os preços. Definido o problema, resta estabelecer o objetivo do planejamento tributário: no caso em comento, o objetivo seria anular ou minimizar o ônus de tais tributos sobre os preços dos produtos.

3.º *Análise do problema à luz das normas e princípios aplicáveis*. Definido o problema e estabelecidos os objetivos do planejamento tributário, passa-se ao processo de execução propriamente dito, com a identificação e a análise exaustiva da legislação aplicável, desde a Constituição Federal até os atos normativos expedidos pelo Fisco, sem olvidar dos princípios gerais de direito público e de direito tributário aplicáveis.

4.º *Identificação de todas as alternativas possíveis de solução*. A análise da legislação aplicável permitirá ao tributarista identificar e detalhar o maior número possível de alternativas de solução do problema. Trata-se, efetivamente, de um processo detalhado de enumeração de medidas de planejamento tributário. No caso ilustrativo relativo à competitividade do preço da concorrência, poderiam ser elencadas, hipoteticamente, algumas alternativas, tais como: (1) redução pura e simples do preço; (2) oferecimento de bônus em mercadorias; (3) assunção do ônus do transporte da mercadoria até o cliente; (4) oferecimento de maior prazo para pagamento aos clientes; (5) cisão parcial das operações da empresa em busca de uma estrutura tributária ótima.

5.º *Avaliação e ordenação dos méritos das soluções.* Nessa etapa, o tributarista deverá avaliar, primeiramente, o resultado econômico de cada uma das alternativas possíveis. Para esse fim, deverá utilizar instrumentos usuais na gestão financeira das empresas, tais como simulações, planilhas, cálculos, demonstrativos, projeções etc. Além dessa mensuração

puramente econômica, devem ser avaliados os riscos associados a cada uma das alternativas, especialmente a possibilidade de futuros litígios com o Fisco e as respectivas probabilidades de vitória e derrota.

6.º *Escolha da melhor alternativa*. A alternativa que alcançar o melhor escore decorrente da ponderação do resultado econômico e dos riscos associados deve ser a recomendada pelo tributarista para os gestores responsáveis pela aprovação das medidas de planejamento tributário.

7.º *Formalização da decisão*. Implica na elaboração de um documento, em forma de relatório, contendo uma descrição concisa e objetiva de todos os aspectos descritos nas fases anteriores, bem como dos procedimentos necessários para implementação do planejamento tributário proposto.

8.º *Implementação da decisão*. Consiste na adoção das medidas concretas, indicadas no relatório de planejamento tributário, por parte dos gestores a quem competir a execução do plano ou, mesmo, pelo próprio contador tributarista, quando isso for possível.

À representação simplificada do processo decisório relativo a determinado evento dá-se o nome de modelo de decisão (POHLMANN; CAVALCANTE, 1990, p. 29). Adaptando tal definição à realidade tributária, chegaríamos ao conceito de modelo de decisão de planejamento tributário, que poderia ser definido como a representação simplificada do processo de planejamento tributário relativo a determinado evento específico ou gênero de eventos.

Muitas decisões de planejamento tributário são rotineiras ou recorrentes nas empresas, enquanto que outras decisões são eventuais, peculiares ou idiossincráticas. Para essas últimas, não é possível estabelecer, *a priori*, um conjunto de variáveis que impactarão a decisão, pois o seu caráter inusitado assim não permite.

Exemplo desse tipo de planejamento tributário é o que envolve a reestruturação de um grupo econômico ou, ainda, a aquisição ou incorporação de um empreendimento. Para esses casos, deve ser estruturado um modelo de decisão específico, que dificilmente será aplicável em outra empresa, dada as suas peculiaridades.

Outras decisões, por sua vez, são rotineiras e comuns à maioria das empresas. Nesses casos, o modelo de decisão abrange um gênero de eventos. Exemplos ilustrativos desse tipo de decisão são: (1) a escolha da sistemática

de tributação entre o Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional; (2) a decisão de pagar ou não juros sobre o capital próprio; (3) a escolha da forma de exploração de uma profissão regulamentada, se por intermédio de uma sociedade ou como pessoa física.

Nesse tipo de decisão comum e rotineira, o modelo desenvolvido para solucionar um problema de planejamento tributário de um contribuinte qualquer será, ao menos de uma forma geral, aplicável para solucionar os casos de mesma natureza relativos aos demais contribuintes.

Escolhas contábeis e gerenciamento de resultados

As temáticas das escolhas contábeis (*accounting choices*) e do gerenciamento de resultados (*earnings management*) estão relacionadas com planejamento tributário das empresas na medida em que a tributação tem o potencial de afetar o comportamento do contribuinte com relação às decisões de contabilização de eventos e transações.

Dentro dessa perspectiva, é de se esperar que as firmas venham escolher procedimentos contábeis que minimizem o valor presente dos tributos devidos, salvo se prevalecer outro interesse atrelado à necessidade de reportar maior lucro. Isso se deve ao fato de que existe uma série de normas que permitem discricionariedade na escolha de critérios contábeis, enquanto outras impõem uma forma determinada de contabilização.

Os termos gerenciamento de resultados e escolhas contábeis são, muitas vezes, indevidamente utilizados como sinônimos, pois ambos envolvem decisões dos gestores com o intuito de afetar os números contábeis em um determinado sentido.

A temática das escolhas contábeis abrange uma gama mais ampla de questões, entre as quais podemos considerar o gerenciamento de resultados, tendo ganhado corpo como uma área autônoma de pesquisa acadêmica, especialmente nos EUA. De certa forma, podemos afirmar que a literatura das escolhas contábeis contém o suporte teórico para explicar a existência do gerenciamento de resultados e prever quando e de que forma ele ocorrerá.

O gerenciamento de resultados ocorre quando os gestores exercem sua discricionariedade sobre os números contábeis com a finalidade de maxi-

mizar o valor da firma ou, de forma oportunística, aumentar seus próprios ganhos enquanto administradores da empresa (FIELDS *et al*., 2001, p. 260). Pode-se concluir que o gerenciamento de resultados pressupõe a existência de escolhas contábeis.

As escolhas contábeis envolvem critérios de mensuração, o momento do registro contábil (*timing*), bem como a forma e detalhamento das demonstrações contábeis publicadas. Essa definição é ampla o bastante para incluir atividades de *lobbying*[1] junto a entidades emissoras de normas contábeis no sentido de aprovação de uma lei ou resolução, bem como decisões de estruturação de negócios, de produção, de investimento e de financiamento com o intuito de obter um determinado efeito sobre os números contábeis.

São exemplos de decisões concretas que afetam o resultado: (1) estruturar um contrato de *leasing* de modo a assegurar que ele seja contabilizado como uma despesa; (2) aumentar a produção para reduzir o custo unitário dos produtos com ganhos de escala; (3) reduzir os gastos com pesquisa e desenvolvimento para aumentar o lucro reportado; (4) optar pelo financiamento de atividades através de empréstimos devido à dedutibilidade dos juros para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Com relação a esse último exemplo, espera-se que quanto maior a carga tributária média, maior será o nível de endividamento, tendo em vista o incentivo decorrente da dedutibilidade dos juros da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro. Dessa forma, a decisão de endividamento da firma acaba sendo, em muitos casos, totalmente motivada pelo fator tributação.

[1] *Lobbying* ou, simplesmente, *Lobby*, é um grupo de pessoas ou organização que tem como atividade buscar influenciar, aberta ou secretamente, decisões do poder público, especialmente do poder legislativo, em favor de determinados interesses privados. Pressões e manipulações exercidas por *lobbies* também são observadas em outras instâncias do poder público (Executivo, Judiciário), e também sobre os meios de comunicação.
A palavra *Lobby* tem origem inglesa e significa salão, *hall*, corredor. Segundo alguns estudiosos, o fato de várias articulações políticas acontecerem nas antessalas (*lobby*) de hotéis e congressos, fez nascer a expressão *lobbying* (lobismo) para designar as tentativas de influenciar decisões importantes tomadas pelo poder público, sobretudo aquelas relacionadas a questões legislativas, de acordo com interesses privados de alguns grupos ou setores inteiros da sociedade. (Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Lobby>.)

Tópicos de planejamento tributário aplicado

Existem muitas medidas de planejamento tributário que podem ser desenvolvidas pelo contador tributarista, desde as mais simples – como a escolha de um critério contábil para o registro de uma operação – até as mais complexas, envolvendo uma completa reestruturação dos negócios da empresa.

Com o objetivo de ilustrar a prática do planejamento tributário, comentamos, a seguir, os aspectos envolvidos no planejamento tributário relacionado a: (1) regimes de tributação; (2) juros sobre o capital próprio; (3) reorganizações societárias; (4) incentivos fiscais.

Regimes de tributação

Uma das espécies mais comuns de planejamento tributário é aquela que envolve a escolha de uma forma ou regime de tributação quando há duas ou mais opções previstas na legislação. Por essa razão, é denominado de planejamento tributário optativo.

Exemplos de opções que são oferecidas pela legislação fiscal envolvem: (1) declaração de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) pelo regime completo ou pelo simplificado; (2) para os casais, declaração de IRPF em conjunto ou separadamente; (3) escolha de regimes ou sistemáticas de tributação como o Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional; (4) escolha, no caso do IRPJ pela sistemática do Lucro Real, entre o período de apuração anual ou trimestral; e (5) no caso do IRPJ pela sistemática do Lucro Real anual, opção pelo pagamento mensal com base no lucro estimado ou com base no Lucro Real acumulado no ano, utilizando-se da possibilidade de dispensa, redução ou suspensão do imposto.

Entre os exemplos citados, possivelmente a opção mais complexa e relevante envolve a escolha da sistemática de tributação da pessoa jurídica, se Lucro Real, Presumido ou Arbitrado ou, para as microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs), o Simples Nacional.

No caso das empresas em geral, sem considerar as MEs e as EPPs, a escolha terá impacto no ônus tributário relativo ao IRPJ e à CSLL. Além disso, na maior parte dos casos, afetará, também, os valores devidos quanto ao PIS e à COFINS. Isso porque, salvo raras exceções, a opção pelo Lucro Real implica na tributação do PIS e da COFINS segundo o regime não cumulativo.

Nos casos específicos da ME e da EPP, todos os tributos empresariais serão afetados, modificando sensivelmente a carga tributária da empresa em relação a esses tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISSQN e contribuição previdenciária patronal (CPP).

Compete ao contador tributarista decidir conjuntamente com os gestores das empresas quanto à escolha da sistemática de tributação. O modelo de decisão de planejamento tributário desenvolvido para orientar a escolha deverá prever todas as variáveis que afetam os valores devidos dos tributos em cada uma dessas sistemáticas.

Um fator que aumenta sensivelmente a complexidade da decisão é que a opção deve ser manifestada no início do ano, com o recolhimento dos tributos relativos ao mês de janeiro. Isso acarreta a necessidade de trabalhar com projeções precisas de receitas, despesas e resultados para o ano em curso, sob pena de acabar por escolher a sistemática de tributação mais onerosa.

Juros sobre o capital próprio

Como o próprio nome permite depreender, os juros sobre o capital próprio (JCP) correspondem à remuneração do capital próprio aplicado na empresa. Trata-se de uma prática alternativa permitida pela legislação fiscal e geralmente representa vantagem sob o ponto de vista tributário.

Isso porque os JCP são dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que atendidos os requisitos legais, ou seja: (1) calculado sobre as contas do patrimônio líquido; (2) limitados à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP); (3) condicionados à existência de lucro, ou de lucros acumulados e reservas (exceto a de reavaliação), em montante igual ou superior ao dobro dos juros.

Na pessoa física (PF) dos sócios, os JCP são tributados à alíquota de 15%, exclusivamente na fonte. Caso o sócio beneficiário seja pessoa jurídica, os JCP são tributados normalmente como qualquer outra receita.

A tributação da distribuição de lucros é isenta do Imposto de Renda na pessoa do beneficiário, independentemente de ser PF ou PJ. Apesar disso, especialmente quando o quadro societário é predominantemente formado por PF, o pagamento dos JCP acaba se tornando vantajoso. O exemplo a seguir ilustra a vantagem do pagamento dos JCP em uma situação hipotética:

- A Cia. Industrial ABC tem o seu quadro societário composto apenas por acionistas PF. Os dados relevantes para a análise da vantagem do pagamento dos JCP são apresentados abaixo.

- Dados iniciais, sem considerar o pagamento dos JCP:

  - Somatório das contas do Patrimônio Líquido R$16.000.000,00

  - Lucro Líquido do Exercício antes do IRPJ e da CSLL R$7.170.000,00

- IRPJ devido (R$7.170.000,00 . 15%) + (R$7.170.000,00 – R$240.000,00) . 10% — R$1.768.500,00
- CSLL devida (R$7.170.000,00 . 9%) — R$645.300,00
- Lucro Líquido do Exercício — R$4.756.200,00
- Lucros distribuídos aos sócios — R$960.000,00
- IRPF incidente sobre os lucros recebidos — zero

- Cálculo dos JCP, considerando a TJLP do período igual a 6,0%:
  - JCP = R$16.000.000,00 . 6,0% — R$960.000,00
- Dados finais, após o pagamento dos JCP:
  - Lucro Líquido do Exercício antes do IRPJ e da CSLL — R$6.210.000,00
  - IRPJ devido — R$1.528.500,00
  - CSLL devida — R$558.900,00
  - Lucro Líquido do Exercício — R$4.122.600,00
  - Lucros distribuídos aos sócios — zero
  - IRPF incidente sobre os lucros recebidos — zero
  - IRPF incidente sobre os JCP — R$144.000,00
- Resumo da situação tributária:
  - Somatório dos tributos, antes do pagamento dos JCP — R$2.413.800,00
  - Somatório dos tributos, após o pagamento dos JCP — R$2.231.400,00
  - Economia tributária — 7,6%
  - Fluxo de rendimentos (PJ+PF), antes dos JCP — R$4.756.200,00
  - Fluxo de rendimentos (PJ+PF), após os JCP — R$4.938.300,00
  - Incremento líquido nos fluxo dos rendimentos — 3,8%

Restou demonstrado, no exemplo acima, que a substituição da distribuição de lucros pelo pagamento dos JCP redundou em uma redução de 7,6% nos tributos devidos, resultando em um incremento do fluxo líquido total de rendimentos na ordem de 3,8%.

Reorganizações societárias

No gênero das denominadas reorganizações societárias podemos incluir diferentes espécies de negócios eventuais que acontecem na vida das empresas. Elas vão desde simples rearranjos de atividades dentro da própria empresa ou de um grupo econômico até grandes fusões, incorporações, cisões e aquisições de empresas.

A maior parte desses eventos tem efeitos tributários e, não raro, são realizados e têm os seus contornos definidos levando em conta as vantagens fiscais advindas. Três questões tributárias relativas às reorganizações societárias em geral são destacadas a seguir:

- A questão relativa à amortização do ágio ou do deságio decorrente da diferença entre o custo de aquisição e o valor de patrimônio líquido da empresa adquirida.
- O tratamento de eventuais ganhos e perdas de capital quando houver extinção de participação societária em fusões, incorporações e cisões.
- Nas reestruturações de atividades dentro de uma empresa ou grupo econômico, a busca de configurações que impliquem na menor carga tributária global.

Com relação à amortização do ágio ou do deságio, bem como com relação aos ganhos e perdas de capital nos processos de aquisição, fusão, cisão e incorporação, é necessário atentar para as regras tributárias que podem vir a limitar as vantagens fiscais esperadas pelas empresas envolvidas nessas operações. A questão é complexa e o ponto de partida para a sua análise são os artigos 20, 25 e 33 do Decreto-Lei (DL) 1.598/78, os artigos 7.º e 8.º da Lei 9.532/97, o artigo 10 da Lei 9.718/98 e artigo 386 do Decreto 3.000/99, com relação aos quais recomendamos uma leitura atenta.

O outro tema referido é a reestruturação de negócios. Muitas empresas ou grupos econômicos exercem atividades diversificadas, tais como: produzem diferentes linhas de produtos, vendem produtos e prestam serviços, vendem no mercado nacional e para o exterior, produzem, também, matérias-primas utilizadas em seus produtos finais, ou têm uma rede de distribuição de seus produtos, entre outras situações.

Nessas hipóteses, é necessário analisar se a estrutura adotada pela empresa para explorar essas múltiplas atividades é a que se sujeita à menor carga tributária. Isso porque, em certos casos, pode ser vantagem aglutinar tais atividades em uma única empresa, sendo que, em outros, a vantagem pode estar na exploração dessas atividades através de diferentes pessoas jurídicas.

Apenas para ilustrar o afirmado, observemos o caso real de uma empresa que exerce cinco diferentes atividades:

a) Revenda autorizada de bens duráveis;

b) Revenda de combustíveis;

c) Revenda de peças de reposição;

d) Serviços de manutenção;

e) Renovação de produtos usados para posterior venda.

Tendo em vista os regimes de tributação existentes para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, é possível obter uma economia fiscal através da cisão das operações em duas ou mais empresas. O ônus tributário relativo a esses tributos na configuração atual é discriminado a seguir (em milhares de reais):

- IRPJ R$3.449,00
- CSLL R$1.241,00
- PIS R$258,00
- COFINS R$1.206,00
- Total R$ 6.154,00

Após a análise pormenorizada das operações em conjunto com os gestores da empresa, o contador tributarista identificou quatro alternativas possíveis de configuração das atividades, discriminadas no quadro 1.

Quadro 1 – Alternativas de configuração das atividades

Alternativas de configuração das atividades	Opção 1: três empresas	Opção 2: quatro empresas	Opção 3: quatro empresas	Opção 4: três empresas
Empresa 1	a, c, d	a, c	a, d	a, d, e
Empresa 2	b	b	b	b
Empresa 3	e	d	c	c
Empresa 4	-	e	e	-
(a) Revenda autorizada de bens duráveis; (b) Revenda de combustíveis; (c) Revenda de peças; (d) Serviços de manutenção; (e) Renovação de produtos usados.				

Marcelo Coletto Pohlmann.

Identificadas as alternativas possíveis, o contador tributarista passou à avaliação da carga tributária envolvida em cada uma delas, relativamente aos tributos em questão. Os números encontrados estão detalhados na tabela 1.

Tabela 1 – Ônus tributário associado às alternativas de configuração das atividades

Tributos (em R$1.000)\ Configuração	Atual	Opção 1	Opção 2	Opção 3	Opção 4
IRPJ	3.449	3.207	2.190	2.414	3.013
CSLL	1.241	1.154	657	869	1.085
PIS	258	163	205	259	253
COFINS	1.206	770	975	1.249	1.193
Total	6.154	5.294	4.027	4.791	5.544
Percentual de ônus tributário total em relação à configuração atual	100%	86%	65%	78%	90%

Marcelo Coletto Pohlmann.

Analisando as informações constantes da tabela 1, fica evidente que a cisão da empresa em quatro unidades juridicamente distintas (opção 2) é a que conduziria à minimização da carga tributária, representando uma redução de 35% em relação à carga tributária atual. A projeção dessa economia tributária no tempo representa uma importante vantagem competitiva e uma valiosa fonte de financiamento das operações e investimentos da empresa.

Ressalta-se que foram apresentadas apenas aquelas informações mínimas necessárias para explicar as conclusões da análise e chamar a atenção para a importância desse tipo de estudo quando se está diante de uma empresa com atividades diversificadas. Não seria factível, tampouco útil para fins didáticos, detalhar todos os dados e cálculos necessários para demonstrar os achados.

Incentivos fiscais

Os incentivos fiscais representam uma importante fonte de economias tributárias para as empresas. Podemos defini-los como sendo toda e qualquer redução do ônus tributário concedida pelo governo aos contribuintes como instrumento de políticas sociais e econômicas, mediante o cumprimento de determinados requisitos exigidos pela lei por parte destes.

Dessa forma, para ser considerado um incentivo fiscal, deve haver, concomitantemente: (1) uma vantagem tributária para o contribuinte; (2) uma ação exigida do contribuinte; (3) uma finalidade econômica ou social subjacente para a qual o incentivo foi criado.

Um incentivo fiscal pode ser materializado de diversas formas, tais como: (1) créditos fiscais; (2) a dedução de um gasto direta do imposto; (3) a possibilidade de antecipação da dedução de uma despesa; (4) isenções; (5) reduções de alíquota; (6) reduções de base de cálculo; (7) postergação ou diferimento da tributação.

Alguns dos incentivos fiscais mais comuns são relacionados a seguir:

- Plano de alimentação do trabalhador.
- Doações ao Fundo da Criança e do Adolescente.
- Doações e patrocínios a atividades culturais ou artísticas.
- Investimentos em projetos de obras audiovisuais.
- Gastos com Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Agropecuário (PDTA).
- Incentivo ao desporto (limitado a 1% do IR devido; Lei 11.438/2006).
- Incentivos à inovação tecnológica (Lei 11.196/2005).

- Incentivos concedidos para empresas situadas em determinadas áreas ou regiões, tais como a Zona Franca de Manaus (ZFM) ou as Zonas de Processamento de Exportações (ZPE).
- Incentivos a atividades culturais e artísticas concedidas por leis estaduais mediante créditos ou redução da tributação do ICMS.

Alguns desses incentivos estão associados ao desenvolvimento tecnológico da empresa, enquanto outros podem ser usados como instrumentos de promoção da imagem institucional ou dos produtos da empresa.

Por essa razão, é muito importante que o contador tributarista esteja atento a todas as oportunidades de aproveitamento de incentivos fiscais oferecidos pelo governo, uma vez que os gastos realizados pelas empresas permitem, em muitos casos, alavancar os negócios, ao mesmo tempo em que reduzem a carga tributária.

Ampliando seus conhecimentos

Novo tratamento do ágio a partir da edição do CPC 15 e impactos das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009

O Brasil atravessa um período histórico de transição para um novo padrão de contabilidade empresarial, baseado nos International Financial Reporting Standards (IFRS), que permitirá ao país a harmonização com as normas internacionais de contabilidade. Esse novo padrão de contabilidade foi introduzido no Brasil pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, complementada pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, e vem sendo objeto de normatizações específicas emitidas pelos órgãos reguladores.

Na realidade, o novo padrão representa uma profunda mudança conceitual, em que a contabilidade passa a ser balizada por normas orientadas em princípios, pela primazia da essência sobre a forma e pela análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica.

Entre as alterações propostas, está em discussão o novo tratamento contábil atribuído a combinações de negócios, transações ou eventos que resultem na transferência de controle de um ou mais negócios. Ocorre que o novo cri-

tério contábil impacta diretamente no resultado contábil das empresas, que é o ponto de partida para a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o que, de imediato, pode suscitar dúvidas sobre seus possíveis efeitos fiscais.

Nesse contexto, apresentamos a discussão sobre o tratamento fiscal do ágio na aquisição de participações societárias, com a introdução do novo critério contábil de combinações de negócios, nos termos da minuta da Deliberação que referenda o pronunciamento técnico CPC 15 – Combinação de Negócios –, submetido a audiência pública por meio do Edital SNC 10/2009, previsto para o exercício fiscal findo em 2010.

Novo tratamento do ágio a partir da edição do CPC 15

Desde 1.º de janeiro de 2008, a Lei 6.404/76 sofreu relevantes alterações com a publicação da Lei 11.638/2007 e, mais recentemente, em 27 de maio de 2009, da Lei 11.941/2009, mormente em relação à elaboração e à escrituração das demonstrações financeiras. Ao alterar o artigo 177 da Lei 6.404/76, a Lei 11.638/2007 foi enfática quanto à neutralidade fiscal dos lançamentos de ajuste para harmonizar as demonstrações financeiras com as disposições tributárias que conduzam à utilização de critérios contábeis diferentes. Entretanto, esse artigo sofreu nova alteração com a Lei 11.941/2009, que tratou da neutralidade fiscal dos novos métodos e critérios contábeis adotados pela Lei 11.638/2007 ao instituir o RTT (Regime Tributário de Transição), opcional para o biênio 2008-2009 e obrigatório a partir de 2010.

Assim, para os contribuintes sujeitos ao RTT, o artigo 16 prevê que a mudança dos critérios contábeis referentes ao regime de reconhecimento de receitas, custos e despesas, computadas na apuração do lucro líquido, não haverá efeitos fiscais, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007. O procedimento para neutralizar esses efeitos fiscais será:

- tomar por base o lucro líquido contábil, apurado de acordo com a Lei 6.404/76 e posteriores alterações das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, observando ainda as determinações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e dos demais órgãos reguladores que busquem alinhar a prática contábil brasileira com os padrões internacionais de contabilidade;

- realizar, no LALUR, ajustes ao lucro líquido contábil, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, com base nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007;
- realizar os demais ajustes, no LALUR, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária.

Do exposto, uma conclusão bastante provável é que essa neutralidade fiscal deve se estender inclusive à amortização contábil do ágio, caso fique comprovado que o critério contábil então vigente, para mensuração e amortização do ágio, sofrerá alteração em virtude das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, a ser tratado pelo CPC 15 – Combinação de Negócios –, que será adotado a partir de 2010.

Não obstante a vigência da Instrução CVM 247, de 1996, até 2007, nos processos de incorporação, fusão e cisão não havia a necessidade da avaliação a mercado dos ativos e passivos. O usual era a manutenção do seu valor histórico contábil e o tratamento do ágio, pago e fundamentado com base em detalhados estudos que substanciavam sua rentabilidade futura, classificado contabilmente como ativo diferido a partir da incorporação da entidade legal adquirida.

A Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu artigo 21, permite até mesmo que a pessoa jurídica que tiver seu patrimônio, parcial ou totalmente, absorvido – em virtude de incorporação, fusão ou cisão – levante balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

O artigo 226 da Lei 6.404/76, alterada pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, prevê que os ativos e passivos de empresa adquirida mediante transformação, incorporação, fusão ou cisão em que ocorra uma combinação de negócios, com efetiva transferência de controle, observarão normas especiais de avaliação e contabilização a serem emitidas pela CVM.

Nesse sentido, a CVM publicou edital de audiência pública da Deliberação que poderá referendar o CPC 15. Segundo a atual redação do pronunciamento, o ágio passará a ser a diferença a maior entre o custo de aquisição e o valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis adquiridos (e não mais ao patrimônio líquido da adquirida).

Ademais, o ágio agora não mais se sujeita à amortização contábil no prazo estimado pelas projeções; deve ser testado pelo seu valor recuperável (CPC 04), cabendo aos contribuintes optantes pelo RTT a amortização para fins fiscais por meio do FCONT, instituído pela IN 949/2009.

Em razão dessa relevante alteração, o CPC 15 reconhece que os critérios mencionados nesse pronunciamento para apuração, mensuração e divulgação dos saldos de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura são substancialmente diferentes daqueles adotados contabilmente até 2007. Por isso instituiu um regime de transição até 2009, não exigindo o recálculo do ágio contabilizado até então.

Ou seja, está claro que estamos diante de novo critério contábil, que entrará em vigor em 2010, para mensuração e amortização do ágio. Por força do RTT, caso o contribuinte tenha fundamentado o ágio na data de aquisição com base em rentabilidade futura, ainda não consta vedação para que se mantenha esse critério para fins fiscais, a fim de preservar a neutralidade fiscal diante do novo critério a ser adotado.

É importante ressaltar que, no caso de companhias abertas, a Instrução CVM 247, de 27 de março de 1996, já prevê a necessidade de identificar o valor de mercado dos ativos nas aquisições de empresas. O ágio fundamentado em rentabilidade futura deve ser o valor residual devidamente suportado por estudos econômicos.

Contudo, mesmo que se apregoe a neutralidade fiscal, é sabido que o ágio sempre será objeto da atividade fiscalizatória e, por conseguinte, faz-se necessário um grande esforço no detalhamento de estudos que aprofundem o embasamento do ágio.

A adoção posterior do método de aquisição previsto no CPC 15 – enquanto não houver lei fiscal que discipline especificamente a matéria e o RTT garantir a neutralidade fiscal – não produzirá efeito fiscal adverso ao reduzir na contabilidade o ágio inicialmente mensurado com base na rentabilidade futura e ao não permitir sua amortização contábil.

Portanto, para preservar a neutralidade fiscal, e considerando o novo tratamento contábil do ágio a partir de 2010, com a vigência do CPC 15, os contribuintes deverão promover os registros contábeis necessários para adequar o ágio às disposições tributárias (DL 1.598/78 e Lei 9.532/97) em livros ou regis-

tros contábeis auxiliares (supondo-se que o FCONT, instituído pela IN 949/2009, também seja exigido para o ano-calendário de 2009) e, posteriormente, transcrever os devidos ajustes no LALUR, nos termos da Lei 11.941/2009.

Como já enfatizado, o tema "ágio" poderá retornar à discussão no Legislativo e, acima de tudo, deverá ser tema recorrente da fiscalização. Portanto, mesmo diante da prerrogativa do RTT em preservar a neutralidade fiscal, o ágio ainda será objeto de debate.

(VIEIRA FILHO, Luiz Sérgio; MANENTE, Mariano. Portal Razão Contábil. Disponível em: <www.revistarazaocontabil.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1306&Itemid=75>.)

Atividades de aplicação

1. Discorra sobre o processo de planejamento tributário, abordando quais são as suas etapas, em qual ou em quais etapas a participação do contador tributarista não é essencial, e em que momento é necessário recorrer a procedimentos de mensuração dos resultados do planejamento tributário.

2. Explique de que maneira o planejamento tributário pode tornar mais vantajoso um processo de incorporação para a empresa incorporadora que já detinha o controle da empresa incorporada.

3. Com relação à reestruturação de atividades diversificadas de uma empresa ou grupo econômico, é correto afirmar, sob a perspectiva do planejamento tributário, que:

   a) a exploração de todas as atividades diversificadas em uma única empresa gera maior economia fiscal.

   b) a exploração de todas as atividades diversificadas em duas ou mais empresas gera maior economia fiscal.

   c) a exploração de todas as atividades diversificadas em duas ou mais empresas poderá gerar maior economia fiscal.

   d) é indiferente, sob o ponto de vista fiscal, a exploração das atividades diversificadas em uma ou mais empresas.

Referências

BRASIL. Lei 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 19 abr. 2010.

______. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8137.htm>. Acesso em: 19 abr. 2010.

______. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9249.htm>. Acesso em: 19 abr. 2010.

______. Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm>. Acesso em: 20 abr. 2010.

______. Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 20 abr. 2010.

______. Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal (Refis) e dá outras providências, e altera as Leis 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9964.htm>. Acesso em: 19 abr. 2010.

______. Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (REPES), o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP) e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002,

10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/LEI/L11196.htm>. Acesso em: 20 abr. 2010.

_______. Lei 11.438, de 29 de dezembro de 2006. Dispõe sobre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11438.htm>. Acesso em: 20 abr. 2010.

_______. Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 20 abr. 2010.

_______. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm>. Acesso em: 20 abr. 2010.

FIELDS, Thomas D. *et al.* Empirical research in accounting choice. **Journal of Accounting and Economics**, Rochester, v. 31, p. 255-307, 2001.

MANENTE, Mariano; VIEIRA FILHO, Luiz Sergio. **Novo Tratamento do Ágio a partir da Edição do CPC 15 e Impactos das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009**. Disponível em: <www.revistarazaocontabil.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1306&Itemid=75>. Acesso em: 5 abr. 2010.

POHLMANN, Marcelo C.; CAVALCANTE, Paulo Roberto N. Utilidade dos padrões no processo de gestão: uma visão geral. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 19, n. 62, p. 26-33, jun./ago. 1990.

POHLMANN, Marcelo C.; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e Política Tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHOLES, Myron S. *et al*. **Taxes and Business Strategy**: a planning approach. 3. ed.Upper Side River: Prentice Hall, 2004.

Gabarito

1. Primeiramente, é preciso enumerar as etapas do processo de planejamento tributário, quais sejam:

1.º Percepção de uma situação problemática envolvendo aspectos tributários.

2.º Definição do problema e dos objetivos do planejamento tributário.

3.º Análise do problema à luz das normas e princípios aplicáveis.

4.º Identificação de todas as alternativas possíveis de solução.

5.º Avaliação e ordenação dos méritos das soluções.

6.º Escolha da melhor alternativa.

7.º Formalização da decisão.

8.º Implementação da decisão.

As etapas em que a participação do contador tributarista não é essencial são a primeira e a última. Os procedimentos de mensuração são realizados na 5.ª etapa.

2. A grande vantagem tributária que pode advir do processo de incorporação de uma controlada decorre da possibilidade de amortização de eventual ágio por parte da incorporadora, desde que satisfeitos os requisitos legais. Essa amortização permite a redução do lucro tributável.

3. C





Anotações